

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



TESIS DOCTORAL

**La unidad familiar en el impuesto sobre la renta : relevancia
teórica e incidencia práctica de su regulación positiva**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Concepción Pérez de Ayala Pelayo

DIRECTOR:

Fernando, 1915-1999, dir Sainz de Bujanda

Madrid, 2015

TE 587-1

CONCEPCION PEREZ DE AYALA PELAYO

LA UNIDAD FAMILIAR
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Relevancia teórica e incidencia práctica
de su regulación positiva

Tesis doctoral dirigida por el Catedrático Dr.D.

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho

Universidad Complutense de Madrid

Curso académico 1984-85



INTRODUCCION

La trascendencia que en la estructura de los sistemas fiscales se reconoce en la actualidad a la imposición personal y muy especialmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, justificaría por sí sola la importancia del estudio de la unidad familiar, por constituir ésta un concepto básico en tal figura impositiva, tanto desde la perspectiva de su configuración como a efectos de su aplicación práctica.

Pocas afirmaciones gozan de una aceptación tan amplia, dentro del vasto campo de análisis del fenómeno financiero, como la consideración de que el impuesto sobre la renta constituye la pieza clave de todo sistema tributario moderno (1). Ello se fundamenta, como es sabido, en que además de ser un recurso (2) de gran potencial recaudatorio, el impuesto sobre la renta es el más adecuado para alcanzar los postulados de equidad y progresividad. "La creencia de que el impuesto sobre la renta es el más equitativo de todos los impuestos procede de la convicción de que es el que mejor se acomoda a la capacidad de pago" (3). Y dado que esa capacidad de pago (expresión que debe entenderse equivalente a capacidad económica) ha de estar referida al sujeto pasivo de la imposición, la determinación de la persona o personas llamadas a satisfacer la deuda tributaria no es intrascendente en relación con los principios materiales de justicia tributaria, esto es, del fundamento mismo de la imposición (4).

Si nos situamos en el plano de la técnica jurídico-tributaria, siendo el sujeto elemento esencial de todo tributo,

la relevancia de los problemas que el mismo pueda plantear se acrecienta cuando nos referimos al impuesto sobre la renta, de naturaleza personal, y en el que aquel elemento puede configurarse aislada o individualmente, o como supuesto de subjetividad plural por referencia al grupo familiar, con las consecuencias que la adopción de una u otra posibilidad lleva consigo.

Facilmente se comprende que siendo el impuesto personal aquel que, según conocida expresión del profesor Saínz de Bujanda, "tiene por fundamento un presupuesto objetivo que no puese ser pensado más que por referencia a una persona determinada" (5), la definición de esta última es cuestión de la mayor relevancia; no sólo por indicar quien asume la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible, sino también por la incidencia que estructuralmente despliega sobre la propia configuración del presupuesto de hecho. Si además el sujeto pasivo de la obligación tributaria se configura en relación con el grupo familiar al que aquél pertenece, a las consideraciones anteriores viene a añadirse la necesidad de precisar las influencias que de la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar pudieran derivarse sobre cada uno de los elementos de aquella obligación.

Desde la perspectiva de la aplicación del impuesto, la trascendencia del concepto unidad familiar queda suficientemente puesta de manifiesto al considerar el elevado número de contribuyentes a los que afecta. Según datos del Ministerio de Hacienda, respecto al periodo impositivo correspondiente

al año 1979, el 79'7 por ciento de las declaraciones procesadas corresponde a personas casadas (6), y por tanto, incluidas en una unidad familiar. Y aún es superior a ese porcentaje la incidencia de la unidad familiar en este sentido, ya que no sólo el matrimonio constituye modalidad de la misma, de manera que entre el 20'3 por ciento correspondiente a declarantes solteros y viudos serán muchas las personas que integran una de las modalidades de unidad familiar previstas en nuestro ordenamiento (7).

La importancia del tema que nos ocupa es corroborada por la atención que le han prestado Asociaciones e Instituciones Internacionales relacionadas con temas financieros y fiscales, así como por el interés concedido a su estudio en cuantos proyectos y documentos de reforma tributaria se han llevado a cabo en distintos países en estos últimos años (8). En este sentido, la Asociación Fiscal Internacional (IFA) le dedicó uno de los temas del Congreso de 1955, celebrado en Amsterdam (9), y vuelve a ocuparse del mismo en el Congreso de 1972, en Madrid (10). Las IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Póvoa de Varzim (Portugal), en 1980, consagran su segundo tema a "la unidad familiar como sujeto fiscal" (11). En la misma línea, en el mes de junio de 1982, se desarrollaron en Madrid unas Jornadas de estudios, bajo el tema "fiscalidad y familia", organizadas por la Secretaría General Técnica y el Instituto de Estudios Fiscales, ambos del Ministerio de Hacienda (12). Asimismo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE estudia en uno

de sus informes "el tratamiento reservado a las unidades familiares en los diversos sistemas de impuestos sobre la renta y de seguridad social en vigor en los países miembros de la OCDE" (13).

Es conocida la amplitud y detalle con que se analiza el problema de los contribuyentes individuales y familiares en el llamado Informe Carter (14), que es calificado en ocasiones de "paladín de la unidad familiar" por la defensa que hace de la misma. La influencia que, en este sentido, ha ejercido el Informe Carter sobre un numeroso grupo de autores es notable; y muy especialmente, debe tenerse en cuenta el influjo de sus propuestas en el Proyecto de Ley de nuestro vigente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y aún en el texto definitivo del mismo (15).

También dentro del ámbito de estudios y proyectos de reforma fiscal (16), y en una línea de propuestas distintas a las contenidas en el Informe Carter, pueden citarse, como más significativos, el Informe de la Comisión presidida por J.E. Meade para el estudio de la Estructura y Reforma de la Imposición Directa (Informe Meade) (17), el Informe del Comité de Revisión de la Imposición presidido por K.W. Asprey (Informe Asprey) (18) y el "Libro Verde", "La imposición sobre el marido y la mujer" (19).

Por otra parte, la unidad familiar es tema de constante actualidad, ya que con esta expresión se alude a un conjunto

to de problemas que, en palabras de Palao Taboada, "es uno de los campos del Derecho Tributario sujeto en nuestros días a mayores tensiones evolutivas". De entre las causas que pueden señalarse como explicativas de esta situación, "una es la transformación de las relaciones familiares, que trata de romper el modelo de la familia burguesa plasmado en los Códigos Civiles de la época liberal. Dentro de ella destaca por su importancia la tendencia a la llamada "emancipación de la mujer", es decir, a la plena equiparación social, económica y jurídica del varón, que se manifiesta enérgicamente en el cambio de posición de ambos cónyuges en el matrimonio" (20).

A todas estas consideraciones viene a añadirse una circunstancia adicional que dota aún de mayor interés para nosotros el estudio de la unidad familiar: su novedad, ya que la unidad familiar se ha regulado por primera vez en nuestro ordenamiento tributario con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de septiembre de 1978, y aunque es uno de los aspectos del Impuesto a los que la doctrina ha prestado mayor atención (quizás sólo comparable a la dedicada a los incrementos y disminuciones de patrimonio), son numerosos los problemas y cuestiones que, como tendremos ocasión de comprobar, confluyen sobre esta figura.

Por todo ello, consideramos que queda suficientemente justificada la procedencia de un trabajo de tesis doctoral sobre el tema de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aunque son numerosos, como hemos indicado, los trabajos y publicaciones relativos al tema de la unidad familiar, muchos de ellos de indudable calidad y rigor, carecemos, sin embargo, en nuestra literatura científica de un estudio monográfico en el que aquél se plantee en toda su extensión, desde un punto de vista estrictamente jurídico. Efectivamente, en ocasiones esos trabajos analizan únicamente alguno de los aspectos de la problemática de la unidad familiar, por ejemplo y más significativamente, en relación con el sujeto pasivo del impuesto, o se hace referencia a varias cuestiones, pero como parte de un estudio más general del impuesto sobre la renta. Otras veces se tratan problemas aplicativos concretos y otras, en fin, se aborda su examen desde un punto de vista económico o, al menos, no exclusivamente jurídico.

El propósito de nuestra investigación lo constituye la configuración jurídica de la unidad familiar, entendiendo por configuración jurídica la respuesta a una triple interrogante: ¿qué es?, ¿por qué?, ¿cuáles son sus efectos? (21). Un estudio sistemático y riguroso exige, ineludiblemente, el tratamiento de esas tres cuestiones. La unidad familiar, a la que comúnmente se viene considerando problema propio del sujeto pasivo del impuesto, despliega sin embargo su eficacia sobre todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria; y aún siendo posible una investigación analítica de cada uno de ellos, esa posibilidad es relativa, ya que todos integran una relación jurídica y en consecuencia existe una línea lógica de conexión entre todos ellos. Dicho con otras palabras, la susceptibilidad de estudio individual de cada

una de las cuestiones que comprende la problemática dogmática y práctica de la unidad familiar no puede hacerse ni hacer olvidar, es decir, sin tener en cuenta, que toda institución jurídica forma parte de un sistema, por lo que el análisis de una cuestión determinada y la resolución que a la misma se dé condiciona la determinación de los demás que no están siendo tratados en ese momento.

El método que vamos a aplicar en nuestro trabajo es el propio de la ciencia del Derecho, esto es, el enfoque jurídico. Y no podría ser de otra forma, ya que la metodología jurídica es la única operativa -adecuada e idónea- para proceder al estudio de la normativa tributaria, que no es sino una parte del Derecho Financiero (22).

No es este el lugar más adecuado para tratar del problema del método en el Derecho financiero (23), entre otras cosas, porque el tema puede reputarse, con razón suficientemente planteado y resuelto en toda su plenitud de aspectos. Pero sí consideramos necesaria una referencia a la premisa metodológica de la que partimos, teniendo en cuenta, en apoyo de tal método de estudio y frente a posibles suspicacias provenientes, ya de los últimos reductos de los defensores del método integral (24), ya de representantes de otras disciplinas sociales, la necesidad de separar el estudio jurídico de la unidad familiar del que puede llevarse a cabo en el seno de otras ciencias. Como tan acertadamente ha expuesto Saínz de Bujanda, "cada sector de la realidad sólo puede convertir-

se en objeto de conocimiento de ciencias separadas cuando se le investiga con métodos adecuados para aislar, dentro del grupo de fenómenos que lo componen, el aspecto o aspectos sobre los que se construye sistemáticamente cada una de dichas ciencias. Se trata, en definitiva, de hacer abstracción de ciertos contenidos de un mismo objeto, para examinarlo en alguna de sus peculiares características" (25). Y en otro lugar señala: "Una teoría jurídica del impuesto ES una teoría que, dando por supuestos los aspectos económicos del impuesto y que su estudio pertenece a otras disciplinas destaca como objeto propio de conocimiento los elementos jurídicos de la imposición, y trata de explicarlos de modo sistemático" (26).

Esta precisión es importante, porque el trasfondo económico que subyace en todo el fenómeno financiero se hace patente con relación al tema que nos ocupa; basta pensar en el propio concepto o en el fundamento de la unidad familiar para apreciar hasta qué punto han sido tenidos en cuenta, en la regulación de esta materia, los aspectos económicos de la misma. ¿Podemos y debemos prescindir de ellos absolutamente, en lógica consecuencia con el método adoptado?. ¿Pueden los juristas tener en cuenta, al desarrollar su labor, los resultados de las ciencias no jurídicas que se refieren a la Hacienda? (27). La respuesta, como tantas otras veces la encontramos en palabras del profesor de Madrid: cuando los juristas actúan como "intérpretes de las normas, es obvio que su trabajo ha de dirigirse precisamente a conocer con exactitud el contenido de esas mismas normas, o, más exactamente, a conocer la realidad normada tal como el ordenamiento la ofrece". Y más

adelante continúa: "cuando en la tarea interpretativa, el jurista toma en consideración los resultados de las ciencias sociales no jurídicas -v.gr., de la llamada ciencia de la Hacienda-, esto no significa que tales resultados deban integrarse o confundirse con los que la ciencia del Derecho le procura, sino que tan sólo podrán ser empleados para valorar la realidad formal que el ordenamiento jurídico le ofrece. Asumen, pues, tales resultados un papel instrumental y subordinado y deberán utilizarse con suma cautela" (28). Tal es el sentido que debe darse a la referencia o utilización, en algunos puntos de este trabajo, de conocimientos o conceptos acuñados en otras disciplinas científicas.

Por lo que se refiere al enfoque sistemático, éste debe consistir en encuadrar el estudio de la unidad familiar en el ámbito de la relación jurídica tributaria, como categoría explicativa de aquella figura (29). Como afirma Rodríguez Bereijo, "es ya un lugar común que la moderna ciencia del Derecho Tributario se ha construido en torno al concepto de relación jurídica tributaria" (30). Aunque ya en 1926 el gran jurista suizo Ernst Blumenstein advirtió que el elemento aglutinante del Derecho Tributario "lo constituye... la configuración de la relación jurídica existente entre las corporaciones que exigen el impuesto y los sujetos afectados por el mismo" (31), se acepta unánimemente que "corresponde a Giannini (32) el mérito de haber sido el primero en configurar el concepto de relación jurídico impositiva, aunque la excesiva indeterminación que preside la definición por él alumbrada ha

impedido que tal concepto produjera todos los frutos que cabía esperar" (33). Giannini construye una relación de "contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a la que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso" (34).

Desde que Giannini dibujara su concepto de relación jurídica compleja (35) se ha recorrido un largo camino, en el que se encuentra fundamentalmente, y por lo que al enfoque intersubjetivo del fenómeno tributario se refiere, la crítica que al profesor de Bari hiciera Berliri (36), quien puso de manifiesto la indeterminación y vaguedad de la construcción de aquél (37). Así, la doctrina ha ido perfilando el concepto de relación jurídica tributaria, abandonando el esquema de relación compleja y centrando el estudio en el multiforme conjunto de vínculos jurídicos que forman su contenido, de entre los cuales destaca el protagonismo de la obligación tributaria. De manera que "hay que distinguir... la relación jurídica tributaria, entendida en sentido amplio, es decir, como comprensiva de cuantos vínculos jurídicos produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los contribuyentes, de la relación jurídica tributaria, concebida en sentido restringido, es decir, de la que sólo comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributa-

ria a cargo de la persona obligada al pago" (38).

Aunque la problemática de la unidad familiar no se agota en el marco de la obligación tributaria, es en torno a esta última donde tal figura adquiere mayor relieve y significación, y de la que nos ocupamos preferentemente en nuestro trabajo (39). Por otra parte, en la metodología de este estudio se ha considerado más conveniente valerse de esquemas interpretativos ya desarrollados por la doctrina suficientemente, pues la elección de una nueva categoría hubiera excedido los límites propuestos: la configuración jurídica de la unidad familiar, y no los fundamentos teóricos de todo el Derecho tributario (40).

No nos resta, para finalizar esta introducción, sino aludir al Derecho financiero como rama o sector del Ordenamiento jurídico (41). El principio básico de unidad del Ordenamiento explica por sí solo las referencias que efectuaremos a lo largo de nuestro trabajo a normas y categorías del Derecho privado, especialmente del Derecho de obligaciones y del Derecho de familia.

- (1) Afirma Richard GOODE que algunas de las críticas dirigidas al impuesto sobre la renta "reflejan poco más que el disgusto por una imposición gravosa de cualquier clase y se concentran en la reducción de los tipos del impuesto" ("The Individual Income Tax", The Brookings Institution, Washington, 1964; traducción castellana, El Impuesto sobre la Renta", IEF, Madrid, 1973, pág. 15). Una propuesta de supresión puede verse en TOURET, D., "Contre l'impôt sur le revenu. Pour l'impôt différencié et progressif sur la dépense", Revue de Science Financière, 1977, págs. 872 a 897.
- (2) Empleamos el término recurso, en expresión acuñada por SAINZ DE BUJANDA, "para aludir a institutos jurídicos que operan como fuente de ingresos" ("Sistema de Derecho Financiero", Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, t.I., vol.1º, pág. 479).
- (3) GOODE, op.cit., pág. 25.
- (4) Vid., ut infra, capítulo I, epígrafe relativo al Derecho comparado, donde nos referimos a la declaración de inconstitucionalidad de la acumulación de las rentas de los cónyuges en Alemania e Italia.
- (5) "Estructura jurídica del sistema tributario", Hacienda y Derecho, II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 299 y ss., en especial pág. 307.
- (6) "Análisis de los resultados de la aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al Ejercicio de 1979 y medidas a adoptar", Ministerio de Hacienda, Madrid, pág. 12; esta publicación tuvo como finalidad "acompañar" los datos estadísticos incluidos en la "Memoria de la Reforma Tributaria, 1980", "de un primer análisis y valoración realizados por el Ministerio" (pág. 7).
- (7) El porcentaje exacto de declarantes que forman unidad familiar no consta en los datos estadísticos publicados por el Ministerio, ya que únicamente se refieren a "Distribución de las declaraciones por circunstancias familiares" (cfr. "Análisis de los resultados...", cit., pág. 12). Para una estimación de circunstancias familiares por Delegaciones, puede verse, "Memoria de la Reforma Tributaria, 1980", Ministerio de Hacienda, págs. 159 y ss.
- (8) Si bien, desde luego, la perspectiva con que se aborda el estudio en ellos es diferente en unos y otros, y, en general, difiere de la que adoptamos en nuestro trabajo. Sobre este punto, véase, más adelante, consideraciones metodológicas.
- (9) Cahiers de Droit Fiscal International, núms. 28 y 30, primer tema: "Le cumul des revenus du foyer familial au double point de vue de l'établissement et du recouvrement de l'impôt".

- (10) Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LVII a, primer tema: "Le régime fiscal des unités familiales (revenus, fortune, successions)".
- (11) Las ponencias y comunicaciones españolas pueden verse en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 327 y ss.
- (12) Algunas de las ponencias presentadas aparecen recogidas en CT; núm.44, 1983 (sección "Tribuna Fiscal"), precedidas de un estudio introductorio de PEÑA ALVAREZ, F., bajo el título "La familia en el Impuesto sobre la Renta: cuestiones y consideraciones", loc.cit., págs. 185 y ss.
- (13) "La situation des unités familiales au regard de l'impôt et des transferts sociaux dans les pays membres de l'OCDE", Organisation de Coopération et de Développement Economiques, París, 1977.
- (14) Report of the Royal Commission on Taxation, Ottawa, 1966-1967, t.3, "Imposición de la renta: primera parte, contribuyentes individuales y familiares"; versión castellana, "Informe Carter", IEF, Madrid, 1975 (el tomo 3 de la versión original se corresponde con el vol.II de la traducción castellana).
- (15) Si bien en ésto, como en tantas otras cosas, hemos dado acogida a esa influencia cuando ya podía prácticamente considerarse superada, a tenor de la evolución normativa operada en los restantes países europeos.
- (16) Una relación de "ejemplos básicos" de los mismos puede verse en ALBI IBAÑEZ, E., Introducción a la edición española del "Informe Meade", IEF, Madrid, 1980, págs. 9 y 10.
- (17) "The Structure and Reform of Direct Taxation", Institute for Fiscal Studies, Allen and Unwin, Londres, 1978; traducción castellana, IEF, Madrid, 1980.
- (18) Australian Government Publishing Service, Camberra, 1975 (una traducción de textos seleccionados puede verse en, Revista del Instituto de Estudios Económicos, núm.4, 1981, monográfico sobre "Sistema fiscal y familia", págs. 3 y ss.).
- (19) Publicado por Her Majesty's Stationery Office, Londres, 1980 (traducción de textos seleccionados, en Revista del Instituto de Estudios Económicos, núm.4, 1981, monográfico, citado, págs. 89 y ss.).
- (20) PALAO TABOADA, C., "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", Civitas, REDF, núm. 29, 1981, pág. 5.

- (21) Cuestiones, por lo demás, aplicables no sólo a cualquier figura o institución jurídica, sino también a la propia realidad que llamamos "derecho", cuando se convierte en objeto de especulación científica. Un clásico ejemplo en este sentido, lo constituye la obra de Jaime GUASP, "Derecho", Madrid, 1971; también Hans NAWIASKY, "Allgemeine Rechtslehre als System der Rechtlichen Grundbegriffe", traducción al castellano de la segunda edición en lengua alemana, por José ZAFRA VALVERDE, "Teoría General del Derecho", Ediciones Rialp, Madrid, 1962, págs. 20 y ss.
- (22) Vid. por todos, SAINZ DE BUJANDA, "Un arquetipo de Derecho tributario", en Hacienda y Derecho, II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 231.
- (23) La literatura científica con relación al mismo es muy amplia. Para una clara exposición de los distintos planteamientos y una adecuada consideración del problema, cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Sistema de Derecho financiero", cit., págs. 319 y ss.; RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Introducción al estudio del Derecho financiero", IEF, Madrid, 1976, págs. 355 y ss.
- (24) La teoría integralista de la Hacienda Pública, cuyo principal artífice ha sido, como es bien sabido, Benvenuto GRIZIOTTI, ha sido objeto de agudas críticas por parte de ilustres juristas, y hoy puede considerarse plenamente superada. La crítica de GIANNINI ("Diritto finanziario e Scienza delle finanze", Riv.It.Dtto.Fin., 1939, núm.1, págs. 9 y ss), junto con las de ROMANELLI-GRIMALDI ("Metodología del Diritto finanziario", Rass. Dtto.Pubb., v.XV, 1960, págs.1 y ss.; traducción al castellano de VICENTE-ARCHE, "Metodología del Derecho financiero, RDFHP, núm. 42, 1961), y D'AMATI ("Il discorso sul metodo nel Diritto finanziario", Jus., 1958, fasc. IV, en especial pág. 16), son de las "más completas y agudas que se han producido. Tras ellas será difícil que ningún estudioso atento al rigor del conocimiento científico sienta la veleidad de emplear el método sincrético en sus investigaciones sobre la Hacienda" (SAINZ DE BUJANDA, "Sistema...", cit., pág. 390).
- (25) "Un arquetipo de Derecho tributario", cit., pág. 229.
- (26) "Organización política y Derecho financiero", en Hacienda y Derecho, I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975 (2ª reimpresión), pág. 452; subrayado del original.
- (27) La cuestión no es baladí, ya que "pocos factores provocan mayor perturbación en la vida jurídica de los países que el empleo por el legislador, sin una adecuada remodelación, de los conceptos propios y específicos de otras ciencias sociales" (SAINZ DE BUJANDA, "Sistema de Derecho financiero", cit., pág. 387).

- (28) "Sistema...", cit., págs. 385-386; subrayado del original. Sobre significación subsidiaria de los conceptos económicos, cfr., asimismo, SAINZ DE BUJANDA, "Naturaleza del hecho imponible", Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 609 y ss.
- (29) De este enfoque sistemático no se desprende necesariamente la consecuencia de la aceptación del concepto de relación jurídica tributaria como única y suficiente categoría o esquema conceptual en torno al cual deba centrarse la elaboración dogmática del Derecho financiero. Es éste un problema que excede del objeto y finalidad de nuestro trabajo, diferente y diferenciable del mismo. Sobre el tema cfr., en nuestra doctrina, RODRIGUEZ BEREIJO, "Introducción al estudio del Derecho financiero", cit., cap. IV, págs. 183 y ss., y bibliografía allí citada.
- (30) "Introducción al estudio del Derecho financiero", cit., pág. 235.
- (31) "Schweizerisches Steuerrecht", J.C.B. (Paul Siebeck), Tubinga, 1926, prólogo; (citado por SAINZ DE BUJANDA, "Un arquetipo...", cit., pág. 237).
- (32) "Il rapporto giuridico d'imposta", Giuffrè, Milán, 1937.
- (33) BERLIRI, A., "Principii di Diritto Tributario", Giuffrè, Milán, vol.II, 1957; traducción castellana de N. AMOROS y E. GONZALEZ, Edit.Der.Fin., Madrid, 1971, pág. 76, en nota 5.
- (34) "Instituciones de Derecho tributario" (traducción de F. SAINZ DE BUJANDA), Ed.Der.Fin., Madrid, 1957, págs. 68-69.
- (35) Concepto que vuelve a reproducir en su obra "I concetti fondamentali di Diritto tributario", Utet, Turín, 1956.
- (36) "Principios...", cit., vol.II.
- (37) Para una exposición crítica del concepto de relación jurídica tributaria compleja, véase, en nuestra doctrina: RODRIGUEZ BEREIJO, op.cit., págs. 277 y ss.; PEREZ DE AYALA, J.L., "Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina", en RDFHP, núm. 86, 1970, págs. 137 y ss.
- (38) SDFUM, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, "Notas de Derecho financiero", Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, t.I, vol. 2º, Madrid, 1976, pág. 207.

- (39) Volveremos sobre ello en el capítulo III, dedicado a la identificación de la unidad familiar, al poner de manifiesto la noción jurídico legal de la misma.
- (40) Vid., en este sentido, el "recurso a la categoría de relación jurídica tributaria", para explicar el régimen de transparencia fiscal, en FALCON Y TELLA, R., "Análisis de la transparencia tributaria", IEF, Madrid, 1984, págs. 29 y ss.
- (41) Sobre este tema, vid. SAINZ DE BUJANDA, "Sistema...", cit., págs. 399 y ss.

PRIMERA PARTE

LA UNIDAD FAMILIAR EN LA
IMPOSICION SOBRE LA RENTA

CAPITULO I

CONCEPTO Y ALTERNATIVAS DE CONFIGURACION DE LA UNIDAD FAMILIAR

SUMARIO

1. CONCEPTO DE UNIDAD FAMILIAR.

A.- Introducción.

B.- Sentido estricto.

a) Unidad familiar como modalidad de unidad contribuyente.

b) Unidad contribuyente familiar y tributación conjunta: proximidad y distinción.

c) Aspecto económico y significado jurídico: breve referencia al principio de capacidad contributiva.

C.- Sentido amplio.

a) Unidad familiar como modo abreviado de referencia al problema del tratamiento tributario de la familia.

b) Aspectos y problemas que deben diferenciarse.

c) Impuestos en los que el problema se plantea.

a') Impuestos personales.

b') Relaciones familiares e impuestos subjetivos: delimitación respecto al tema objeto de estudio.

2. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA FAMILIA: DIVERSOS SISTEMAS.

A.- Planteamiento.

B.- Sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares.

a) Alternativa básica: imposición separada "versus" imposición conjunta.

b) Delimitación de ambas alternativas.

- c) Fundamento de los dos sistemas.
- d) Consideraciones finales. Evolución hacia una imposición separada.

C.- Métodos de imposición sobre la renta acumulada.

- a) Clasificación fundamental de estos métodos y comparación entre ellos.
- b) La técnica de las desgravaciones en el método unitario.
- c) Los métodos "per capita": sus modalidades.

D.- Problemas derivados del trabajo de la mujer casada

- a) Situación respecto a la mujer soltera.
- b) Comparación con los matrimonios en que sólo trabaja un cónyuge.

E.- Problemas relacionados con la definición de la unidad familiar.

- a) Tributación de los hijos.
- b) Otras relaciones familiares y de hecho.

F.- Unidad familiar y modalidades de asunción de la titularidad pasiva de la relación jurídica tributaria.

3. DERECHO COMPARADO.

A.- Francia.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Impôt sur le Revenu"): la imposición "par foyer" y el "quotient familial".

B.- Bélgica.

- a) La imposición sobre la renta.

- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Impôt des Personnes Physiques"): la imposición "par foyer". Sus excepciones.

C.- Holanda.

- a) La imposición sobre la renta.
- B) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Inkomstenbelasting"): la acumulación y sus excepciones.

D.- Gran Bretaña.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) La "Income Tax". Imposición conjunta: su evolución.

E.- Italia.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Imposta sul reddito delle Persone Fisiche").
 - a') Sistema anterior: la acumulación de rentas ("cumulo dei redditi") y su inconstitucionalidad.
 - b') Sistema vigente: la imposición separada ("tassazione separata").

F.- Alemania.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Einkommensteuer"). Imposición de las rentas familiares. Su evolución.

G.- Estados Unidos. Origen y evolución del "splitting".

4. CONCLUSIONES.

5. NOTAS.

1. CONCEPTO DE UNIDAD FAMILIAR

A.- Introducción.

Una de las cuestiones básicas con que se enfrenta el legislador a la hora de configurar un impuesto de naturaleza personal es la determinación del sujeto o grupo de sujetos a quienes deba referirse la manifestación de capacidad económica que se quiere someter a tributación. Esta decisión adquiere un especial relieve en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas que, siendo el impuesto personal y el impuesto subjetivo por antonomasia, ha de estructurarse teniendo en consideración el marco familiar en el que el individuo se desenvuelve y en el que desarrolla su existencia, y que tan decisivamente influye sobre su propio nivel de vida.

En este orden de consideraciones, llega a suscitarse el problema de quién sea en realidad el titular de aquella capacidad económica sobre la que ha de incidir el tributo, manifestándose en toda su plenitud la dialéctica individuo-grupo familiar (1). La figura de la unidad familiar surge precisamente como una posible respuesta al problema referido, y tal origen no plantea el menor género de duda o interpretación. Sin embargo, lo que no parece tan incuestionable es el propio concepto de unidad familiar, ya que la expresión es utilizada frecuentemente para designar distintas realidades, bien sea para aludir a un conjunto de problemas, relacionados entre sí, pero que pueden y deben ser diferenciados, bien pa-

ra referirse a alguno de esos problemas en particular.

No es ajena a esta diversidad el que sobre el tema de la unidad familiar, además de la específica problemática tributaria, gravita toda una serie de consideraciones sociales, sociológicas, políticas, etc. (2), que no siempre se delimitan con claridad de lo que constituye propiamente el aspecto jurídico (3), así como el hecho de que, cuando de unidad familiar se trata, da la impresión de que se tiene una idea preconcebida de lo que por tal deba entenderse.

Habremos de indagar, por tanto, en primer lugar, el concepto de unidad familiar, intentando desentrañar cuál es la realidad tributaria que este concepto comprende (4).

B.- Sentido estricto.

a) Unidad familiar como modalidad de unidad contribuyente.

En el ámbito de la tributación de las personas físicas, como ya hemos indicado, el establecimiento de un impuesto personal plantea un problema fundamental y previo: la designación de la unidad contribuyente.

Por designación de la unidad contribuyente debe entenderse la determinación de la persona o personas cuya capacidad económica ha de quedar sometida a tributación (5). Con claridad y precisión define Soler Roch la unidad contribuyente al decir que se trata de una "noción de carácter económico

que designa al ente al que se atribuye, de modo unitario, la riqueza que se quiere, en cada caso, gravar" (6). En puridad, puede calificarse a este problema de previo porque la correspondiente figura tributaria deberá estructurarse a partir de la decisión tomada sobre el mismo (7). El término unidad contribuyente es utilizado con preferencia en los trabajos y por cuantos autores se han ocupado del tema, pero en ocasiones también se emplea el de "unidad de imposición" (8), o se habla de "unidad fiscal" (9) para designar el mismo concepto.

Por lo general, la opción respecto a la delimitación de la unidad contribuyente se plantea en términos de elegir "entre dos modalidades distintas de gravamen: individual o familiar, en función de la valoración que se otorgue a la incidencia de la realidad familiar en la capacidad económica del individuo" (10). Ciertamente, la alternativa fundamental puede reducirse a los términos unidad contribuyente individual ó familiar, pero este binomio no agota todas las posibilidades. En este sentido, quizás sea más exacto distinguir entre unidad contribuyente individual, esto es, la persona física aislada, y unidad contribuyente supraindividual, es decir, de ámbito más amplio que el individuo. Dentro de esta segunda categoría pueden diferenciarse, a su vez, varias posibilidades:

1ª: Que la unidad contribuyente esté constituida por los cónyuges.

2ª: Que la unidad contribuyente esté integrada por los cónyuges y por los hijos a su cargo.

3ª: Que en la unidad contribuyente se incluyan personas del círculo familiar distintas de los hijos.

4ª: Que la unidad contribuyente esté formada por personas que vivan en común, aunque no estén unidas por lazos familiares o vínculos de parentesco (11).

Los tres primeros supuestos constituyen modalidades de unidad contribuyente familiar, mientras que el cuarto integra una unidad contribuyente supraindividual, pero no familiar, y cae, por tanto, fuera del tema objeto de nuestro estudio (12).

El sentido que hemos dado en llamar estricto del concepto de unidad familiar se corresponde con la opción de gravamen familiar; es decir, se trata de una unidad contribuyente, de naturaleza supraindividual, definida por relación al grupo familiar al que el individuo pertenece (13). La elección de ésta u otra modalidad de unidad contribuyente estará supeditada a la decisión de si se considera portador de la respectiva capacidad económica a la familia o grupo en el que el individuo se encuentra inserto, o a éste, como persona física aislada.

b) Unidad contribuyente familiar y tributación conjunta: proximidad y distinción.

La noción de unidad familiar como modalidad de unidad contribuyente va indisolublemente unida al establecimiento de un sistema de tributación conjunta o acumulada. Así, es tradicional tomar como punto de partida en los estudios dedi-

cados al tema que nos ocupa, la consideración de la alternativa tributación separada "versus" tributación conjunta (14). En el primer caso, la unidad impositiva es el individuo, con independencia, en principio, de cuál sea su situación personal, mientras que en el segundo la unidad impositiva es la familia o grupo familiar, más o menos ampliamente considerado. El criterio fundamental de distinción entre ambos sistemas radica en que exista o no acumulación de bases imponibles (15). En el sistema de tributación separada la base imponible del impuesto es la que corresponda a cada persona considerada aisladamente, como individuo. En el sistema de tributación conjunta o acumulada la base imponible está constituida por la suma de las bases imponibles de todos los miembros incluídos en el grupo familiar considerado.

Entre unidad contribuyente familiar y sistema de tributación conjunta se da una correspondencia absoluta. En este sentido, tanto daría plantear la cuestión en términos de determinación de la unidad impositiva individual o familiar, como de elección de un sistema de tributación aislada o independiente, frente a un sistema de tributación conjunta o acumulada (es decir, familiar, haciendo abstracción de la posibilidad de tributación conjunta pero no familiar anteriormente mencionada). Si se elige al individuo como unidad contribuyente el impuesto correspondiente se estructurará en base a un sistema de tributación aislada, mientras que si se opta por la familia, irremediablemente ha de establecerse un sistema de acumulación. En este sentido puede decirse que ambos con-

ceptos son equivalentes, en cuanto hay una correspondencia (equivalencia) absoluta entre ellos.

Sin embargo, lo que, a nuestro entender ya no es exacto es considerar ambos conceptos como idénticos, de ahí la necesidad de diferenciar este sentido estricto de unidad familiar. Efectivamente, una cosa es el ente al que se atribuye o con relación al cual se determina la riqueza que se quiere gravar (unidad contribuyente), y otra cosa distinta es el cómo se determina esa riqueza (sistema de tributación).

Para incidir en esta distinción es necesario hacer referencia al concepto de impuesto personal. Sabido es que el impuesto personal se caracteriza por tener "como fundamento un presupuesto objetivo que no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada" (16). El elemento objetivo del presupuesto de hecho en esta clase impuestos ha de ser, consiguientemente, definido por la norma con referencia a un sujeto determinado. "La renta global -escribe Saínz de Bujanda- o el patrimonio de un sujeto, sólo pueden concebirse como objeto impositivo si van referidos a un ente concreto y determinado (17). Pues bien, el concepto de unidad contribuyente familiar ha de situarse en relación con esa configuración del hecho imponible, ya que el presupuesto de hecho puede tener una dimensión individual, en cuyo caso la personalización se realiza o concreta en el individuo, y puede tener una dimensión más compleja, actuando entonces la personalización del gravamen a través de un ente supraindividual (18): la familia en nuestro caso.

Esta afirmación no debe inducir a error, ya que en realidad con la expresión familia o ente familiar se está designando un conjunto de personas físicas, pero no un sujeto de distinta naturaleza; quiere decirse que aquélla no es más que un modo abreviado de referirse a éstas.

Cuando nos referimos a un sistema de tributación lo que se está planteando es la determinación de la base imponible del impuesto correspondiente: si se trata de un sistema de tributación individual la base imponible (ciñéndonos al impuesto personal) comprenderá la renta global o el patrimonio de una sola persona; si, por el contrario, se trata de un sistema de tributación conjunta la base imponible estará constituida por la suma de las rentas globales o patrimonios correspondientes a varias personas. De esta forma cobra todo su sentido la afirmación de que "en el sistema de imposición separada la unidad subjetiva es el individuo, mientras que en los de imposición conjunta o acumulación la unidad es la familia"(19).

c) Aspecto económico y significado jurídico: breve referencia al principio de capacidad contributiva.

La unidad familiar está constituía por una relación o situación que asciende al plano jurídico directamente a través de la normativa tributaria, es decir, sin haber sido antes configurada por otro sector del ordenamiento. Cuando el legislador tributario acoge la figura de la unidad familiar está haciendo relevante en el mundo jurídico una realidad to-

mada de la realidad social y económica. La designación de la familia como unidad contribuyente presenta, como todo el fenómeno de la imposición, un aspecto de clara significación económica. La familia, reconocida como una unidad de consumo (y a veces de producción), "la economía doméstica" (20), constituye una unidad económica y en cuanto tal plantea, en relación con la imposición, una amplia y compleja problemática que puede ser abordada desde una perspectiva y aplicando unos criterios distintos a los de la ciencia jurídica (21).

Sin embargo, no por ello puede decirse, obviamente, que la unidad familiar sea un concepto económico, porque al ascender al plano jurídico, la norma reviste esa realidad social y económica con el atributo de la juridicidad, transformándola en una realidad jurídica (22). Lo que debemos preguntarnos entonces en este punto inicial es por qué el legislador ha considerado necesario "transformar" la realidad unidad familiar en concepto jurídico; o, como diría Saíñz de Bujanda, lo que ha de desentrañarse "son los criterios valorativos que han presidido la operación creadora de la realidad jurídica" (23). Sin perjuicio de que en otro capítulo tratemos más ampliamente del fundamento de la unidad familiar, la duda que se suscita en este momento es el presupuesto básico de la designación de la familia como unidad contribuyente, llegando a sustituir a la que en principio parece que debería ser la unidad contribuyente "natural", tratándose de la imposición sobre las personas físicas: esto es, la unidad contribuyente individual.

La unidad contribuyente familiar se ha fundamentado repetidamente en el postulado de la comunidad económica en el seno de la familia, ya que ésta se ofrece como "centro unificado de decisiones respecto a adquisiciones, consumo y ahorro, en función de sus totales ingresos y del número de individuos que la integran" (24). En este orden de consideraciones es verdaderamente significativa la afirmación que hace Cosciani con relación al impuesto sobre la renta, al decir que "la admisión de la familia como unidad contribuyente, no se basa en el presupuesto jurídico de la disponibilidad de la renta por parte de su poseedor, sino en un presupuesto económico... Quien acepta este principio... parte de la premisa, a veces implícita, de que dada una cierta cuantía de renta de la familia, ésta se distribuye en el presupuesto familiar entre las diversas categorías de gasto y entre consumo y ahorro del mismo modo tanto si la renta proviene de un miembro sólo o de varios" (25).

Ciertamente, no se puede negar el fundamento económico de la unidad familiar, pero ¿sólo tiene un fundamento económico?. ¿Cuando el legislador tributario acoge la unidad familiar lo hace únicamente por razones de índole económica?. Sin duda la respuesta ha de ser negativa, porque es el principio de capacidad económica o capacidad contributiva el que hace relevante a la unidad familiar en el plano jurídico. El legislador puede considerar al núcleo familiar como unidad susceptible de imposición "en la medida en que trasciende la mera capacidad económica individual de los miembros que la componen" (26), como consecuencia de la adopción conjunta de deci-

siones, puesta en común, et., pero, adviértase bien que es a consecuencia de ello, pero no exclusivamente por ello. Esta insuficiencia de la realidad económica familiar como presupuesto básico es manifestada por Palao al referirse a la "existencia efectiva o presunta de una 'comunidad doméstica' como condición necesaria, aunque no suficiente, para una especial consideración (de la familia), por las normas fiscales" (27).

Al decir que la unidad familiar puede ser una unidad económica susceptible de imposición no debe entenderse tal expresión en el sentido de que pueda asumir la titularidad pasiva de la relación tributaria; este es un problema distinto, al que nos referiremos más adelante. Lo que tal expresión quiere significar, como ya hemos manifestado, es que la familia puede ser identificada como "titular o portadora de la correspondiente capacidad económica o contributiva sometida a gravamen por el tributo de que se trate" (28).

Y en este sentido, habría que matizar la afirmación de Cosciani, ya que la admisión de la familia como unidad contribuyente no se basa, efectivamente, en el presupuesto jurídico de la disponibilidad de la renta por parte de su poseedor, pero, desde luego, sí se basa en un presupuesto jurídico: el principio de capacidad contributiva, como criterio material de justicia para la distribución de la carga tributaria (29). El fundamento jurídico de la unidad familiar debe hallarse en el principio contributivo que, en la medida en que se considere que la pertenencia a una familia modifica, cualitativa y cuantitativamente, la capacidad económica indi-

vidual, exigirá que dicha capacidad se considere de modo conjunto y no individualmente (30). Así pues, el fundamento económico de la unidad contribuyente familiar, que en modo alguno puede discutirse, no se puede confundir ni identificar con la idea de justicia que hace operativo a este concepto en el campo del Derecho tributario.

C.- Sentido amplio.

a) Unidad familiar como modo abreviado de referencia al problema del tratamiento tributario de la familia.

Sabemos que unidad familiar, estrictamente considerada, es una modalidad de unidad contribuyente de carácter supraindividual, en la que se incluyen un conjunto de personas unidas por lazos familiares. Sin embargo, este sentido estricto no suele ser objeto de consideración aislada, ya que cuando se aborda el tema de la unidad familiar, incluso cuando se hace bajo la denominación de unidad contribuyente, se trata por lo general del problema más amplio del tratamiento fiscal de las rentas familiares. Ello es perfectamente lógico, ya que la elección de la unidad contribuyente es una cuestión preliminar, pero inmediatamente hay que plantearse cuál debe ser el tratamiento fiscal que haya de darse a la unidad elegida (31). Cuando se habla de unidad familiar normalmente se está pensando no sólo en una determinada unidad impositiva, sino también, y muy especialmente, en todo un conjunto de métodos y normas referentes a la determinación y cuantificación

y cuantificación de la deuda tributaria (acumulación, deducción por circunstancias familiares, etc.) (32). Llamamos así unidad familiar en sentido amplio a todo el conjunto de problemas que el sometimiento a tributación de la familia o grupo familiar supone o implica.

Se trata de una cuestión compleja ya que, como señala Ramallo, aunque la alternativa gravamen individual "versus" gravamen familiar es sencilla, "la instrumentación técnica en donde quede plasmada la opción política que se adopte puede ser muy variada. Y las soluciones, incluso, además de múltiples son relativas, pues, en última instancia..., a los mismos resultados se puede llegar construyendo una base imponible amplia, por la acumulación de rentas o patrimonios, estableciendo tipos impositivos bajos y deducciones elevadas, que buscando bases imponibles de menor amplitud, mediante la no acumulación, elevando los tipos y disminuyendo la cuantía de las deducciones" (33).

El problema de la designación y tratamiento de la unidad contribuyente, como tal cuestión jurídica, puede ser abordado en dos niveles o momentos distintos (34). En el primero de ellos, el problema se plantea "antes" de su regulación por un ordenamiento determinado; el campo de estudio es entonces muy amplio, ya que deben tenerse en cuenta todas las alternativas posibles y efectuar una valoración de las mismas. En el segundo, la realidad de que se trata ha sido ya definida y configurada por el ordenamiento jurídico y el objeto de estudio se limita a esa regulación positiva.

Planteado el tema de la unidad familiar en el primero de esos momentos, su objeto no puede limitarse a considerar el tratamiento fiscal de la unidad familiar, ya que ésta no es más que una posibilidad, que debe ser analizada en comparación con las otras alternativas posibles. Por ello, para referirnos en este momento de nuestro trabajo al sentido amplio de unidad familiar, consideramos más adecuado aludir al tratamiento tributario de la familia, lo que no presupone una opción concreta, sino una consideración del problema (35).

Cuando nos planteamos el tema de la unidad familiar en la regulación positiva de un impuesto determinado el panorama se ha concretado considerablemente, ya que queda referido a un determinado tratamiento, de una determinada modalidad de unidad contribuyente. Ahora bien desde esta perspectiva, la unidad familiar no se circunscribe a la delimitación de un concepto plasmado en una norma tributaria; antes al contrario, lo que ha de delimitarse es todo un conjunto de disposiciones relativas a la aplicación y determinación de un tributo, en función de esa unidad familiar.

b) Aspectos y problemas que deben diferenciarse.

En el tratamiento tributario de la familia aparecen entremezclados una diversidad de problemas que es necesario delimitar con claridad para una exacta comprensión del mismo. Estos problemas pueden delimitarse en torno a los dos aspectos sustanciales del tratamiento tributario de la familia.

1º. El primero de esos aspectos se refiere a la "determinación de la carga tributaria que ha de recaer sobre la familia o sobre sus miembros"(36). Es este el aspecto al que más atención se le ha dedicado, por su íntima conexión con las exigencias de igualdad y justicia distributiva, y en el que se centran principalmente las discusiones en esta materia. La cuantificación del débito tributario que, como es sabido, se determina en función de la base imponible y del tipo de gravamen, depende, por lo que a nuestros efectos se refiere, de las siguientes cuestiones:

- En primer lugar, cuestión que puede calificarse de primaria, se plantea la opción entre dos alternativas: imposición separada o imposición acumulada, según que la unidad subjetiva básica deba ser el individuo o el grupo familiar. Sabemos ya que en el primer caso la base imponible del impuesto será la que corresponda a cada persona física, considerada aisladamente, y con independencia de que pertenezca o no a una familia. En el segundo caso, la base imponible del impuesto estará constituida por la suma de las bases imponibles de los miembros incluidos en el grupo familiar. Al sumarse aquéllas, pasan a formar una base imponible conjunta o acumulada.

En el supuesto de que se opte por un sistema de imposición conjunta, se plantea, además un problema específico. Si el impuesto es progresivo se produce un incremento de progresividad por efecto del juego combinado de acumulación de bases imponibles y tarifa progresiva. Este efecto puede ser deseado, y no adoptarse medida alguna respecto al mismo, o puede ser indeseado, total o parcialmente, en cuyo caso deberá

corregirse consecuentemente.

- La segunda cuestión de la cual depende la carga tributaria que ha de recaer sobre la familia o sobre sus miembros es la relevancia que se conceda a las circunstancias personales y familiares en sí mismas consideradas (37). Es éste un problema distinto al mencionado en primer lugar:

- porque es de diferente naturaleza: se trata, como es obvio, del fenómeno de la subjetivación del impuesto;
- porque surge tanto en el sistema de imposición separada como en el de imposición conjunta, y
- porque dentro de cada una de las alternativas separación-acumulación es posible atender al mismo con muy diversas fórmulas (38).

En este orden de consideraciones manifiesta Palao que "el problema de la cuantificación de las deudas tributarias de las personas unidas por lazos familiares es más amplio y se plantea cualquiera que sea el término elegido dentro de la primera alternativa señalada. Se trata, en general, de determinar si y en qué manera van a ser tenidas en cuenta las circunstancias familiares a efectos de la cuantía del impuesto"(39). Así pues, se trata de dos problemas distintos, pero ambos son relevantes por lo que a la determinación de la carga tributaria sobre los miembros de la familia se refiere (40).

2º. El segundo de los aspectos es el relativo a la asunción de la titularidad pasiva de las distintas situaciones jurídicas subjetivas a que dá lugar la aplicación del impuesto, y, en primer lugar, de la obligación tributaria material

(41). Este aspecto debe diferenciarse claramente del anterior (42), si bien la relación entre ellos es "asimétrica" en el sentido de que sólo ofrece distintas posibilidades de configuración en el supuesto de imposición conjunta, ya que la tributación separada implica la existencia de titularidades jurídicas diferenciadas en cada sujeto pasivo. Pero "que se trata de dos aspectos distintos lo demuestra que un mismo sistema de determinación de las cargas familiares puede coexistir con diversas configuraciones de los sujetos pasivos del impuesto. Así, por ejemplo, la acumulación puede aplicarse considerando sujeto pasivo sólo al marido o bien a ambos cónyuges por separado" (43).

Dentro de este segundo aspecto debe diferenciarse también la atribución de los deberes jurídicos formales. sobre la cual pueden matenerse, sustancialmente, dos posturas: o bien entender que viene determinada por la configuración que se adopte para la titularidad pasiva material (44), o que, por el contrario, no tiene por qué coincidir con aquélla configuración (45). En definitiva, nos referimos al problema de la denominada "solidaridad formal", esto es, si la solidaridad se extiende también a los deberes formales. Este problema no se plantea con relación a la unidad familiar en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que a tal efecto se disponen normas propias para esta figura, pero ello, precisamente, no resuelve el problema genérico de la "solidaridad formal".

c) Impuestos en los que el problema se plantea.

c') Impuestos personales.

Hasta ahora hemos tratado del concepto de unidad familiar sin referirlo exclusivamente al impuesto sobre la renta, ya que la unidad familiar, en cuanto modalidad de unidad contribuyente sometida a un sistema de tributación conjunta o acumulada, puede plantearse, en principio en todo impuesto personal que grave a las personas físicas. Sin embargo, la unidad familiar encuentra su más adecuado planteamiento en el impuesto sobre la renta, y a él se circunscribe el tema objeto de nuestro estudio, por lo que procede justificar esta delimitación.

Las condiciones que deben darse en un impuesto para que en él pueda plantearse el tema de la unidad familiar son las siguientes: Es necesario que se trate de un impuesto personal, porque es justamente en los impuestos de esta naturaleza, en los que el presupuesto objetivo se define con relación a una persona determinada, donde puede tenerse en cuenta la pertenencia de la misma a un ente de naturaleza supraindividual como es la familia, tanto a efectos de la propia configuración del hecho imponible, como de definición de la base imponible del impuesto. Sólo en este tipo de impuestos la base imponible puede estar constituida por la suma de las bases imponibles correspondientes a varias personas. Además, "el tipo de problemas que se plantean aquí surgen por definición tan solo respecto a las personas físicas y a los impuestos que las gravan. En los impuestos sobre las personas jurídicas se

plantean problemas de acumulación de naturaleza muy diversa (tratamiento fiscal de los grupos de sociedades, por ejemplo" (46). Asimismo, para que la acumulación tenga verdadera trascendencia, o lo que es lo mismo, para que incida sobre la capacidad económica de la unidad gravada, es necesario que se trate de un impuesto progresivo, porque sólo en este caso la acumulación de las bases imponibles de varios sujetos influye sobre la cuantía de la deuda tributaria (47). "En los impuestos con tipo proporcional la acumulación o no de las bases imponibles puede suscitarse como problema (de índole más formal) de determinación de dichas bases, de cumplimiento de deberes formales, etc., pero sin trascendencia respecto a la cuantía del impuesto a satisfacer" (48).

De acuerdo con este planteamiento, parece que el tema de la unidad familiar puede suscitarse en tres impuestos distintos: el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio neto y el impuesto sobre sucesiones, ya que los tres pueden reunir esas características. Tal fué el punto de partida del Congreso de la IFA celebrado en Madrid en 1972, cuyo primer tema quedaba referido "a la consideración que reciben las familias desde el punto de vista de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y de los derechos de sucesión" (49). Sin embargo, el problema del tratamiento fiscal de la unidad familiar se ha planteado de manera principal y casi exclusiva en el impuesto sobre la renta. Veamos sucintamente por qué.

Por lo que se refiere al impuesto sobre el patrimonio

neto, "puede afirmarse que en aquellos sistemas en que está vigente un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas la opción gravamen individual 'versus' gravamen familiar se ha planteado y ha sido mayoritariamente resuelta a favor de la familia como unidad contribuyente, a través del sistema de tributación conjunta de los bienes y derechos que la integran" (50). Pero a pesar de ello el problema no suele ser objeto de consideración aislada o independiente, ya que, dada la estrecha relación que existe entre este impuesto y el impuesto sobre la renta por cuanto aquél puede ser considerado complementario de éste (51), la unidad familiar debe regularse conforme a los mismos principios en uno y en otro (52).

Como pone de relieve el profesor Palao (53), el hecho de que la unidad familiar en el impuesto sobre el patrimonio no haya dado origen a tantas discusiones como en el impuesto sobre la renta, puede deberse entre otras a las siguientes causas: 1ª, la limitada difusión de esta modalidad impositiva (54); 2ª, el hecho de que los tipos sean en algunos sistemas proporcionales, lo que elimina el problema (55); 3ª, la naturaleza misma del patrimonio como objeto de gravamen, frente al cual tienen especial consistencia los argumentos en favor de la acumulación (56). En particular, la acumulación se justifica como medio para evitar el fraccionamiento artificial del patrimonio familiar entre los miembros del grupo (57).

En este orden de consideraciones es ciertamente expresiva la observación que hacía Erik Reuterswärd en la ponencia general del Congreso de la IFA, de 1972, al señalar que "mientras que exista imposición acumulada... en el impuesto sobre

la renta no parece que puedan suscitarse objeciones contra la imposición conjunta de los patrimonios", y concluía este punto afirmando que la existencia, en general, de dicha acumulación y "la manera en que se ha regulado tal imposición de las unidades no dan lugar a ningún comentario por parte de la IFA" (58).

En cuanto a los impuestos sucesorios, tanto si se trata del impuesto que recae sobre las adquisiciones o cuotas hereditarias, como del que grava el patrimonio del difunto, no se plantea en ningún caso problemas de delimitación de una unidad contribuyente familiar, ni de imposición conjunta, en consecuencia. "En efecto, en cuanto al impuesto sobre las adquisiciones hereditarias no se plantea problema alguno de imposición conjunta de unos y otros herederos. Por lo que se refiere al impuesto sobre el patrimonio hereditario, las cuestiones que se plantean son, en el caso de que en el momento de la muerte existiera un matrimonio, más que de acumulación, de deslinde de los bienes pertenecientes al fallecido respecto a los de su cónyuge, pues la muerte produce la disolución de la sociedad conyugal. Esta disolución está regida principalmente por las normas civiles que determinan la titularidad de las distintas clases de bienes" (59). Así pues, aunque en los impuestos de esta clase se tengan en cuenta las relaciones familiares (60), principalmente a efectos de determinar el tipo aplicable a las adquisiciones hereditarias, como es sabido, se trata de un tema distinto al de la tributación de la familia como unidad contribuyente, y los problemas que pueda suscitar son, por tanto, de distinta naturaleza (61).

El planteamiento autónomo y "universal" (62) del tema de la unidad familiar queda así referido al impuesto sobre la renta de las personas físicas, paradigma o exponente típico de impuesto personal, impuesto progresivo por excelencia y el más idóneo para valorar la efectiva capacidad económica de cada uno de los contribuyentes.

b) Relaciones familiares e impuestos subjetivos: delimitación respecto al tema objeto de estudio.

La influencia de las circunstancias personales y familiares constituye uno de los aspectos de los cuales depende de la determinación de la carga tributaria que ha de recaer sobre la familia o sobre sus miembros, y es, por tanto, uno de los problemas que deben abordarse dentro del tratamiento tributario de la familia.

Ahora bien, la subjetividad del impuesto no es propia mente una cuestión específica de aquel problema, en el sentido de que sólo se plantee cuando la unidad contribuyente es la familia, ya que en los impuestos personales en general domina el criterio subjetivo de imposición y por lo tanto se verifica la adaptación del gravamen a las circunstancias personales del contribuyente, aunque se trate de un sistema de imposición individual. Como ha puesto de manifiesto Saíñz de Bujanda, en los impuestos personales la adaptación a la capacidad contributiva se realiza más enérgicamente que en el impuesto real, verificándose esa adaptación a través ~~de~~ dos vías: 1ª: sometiendo al impuesto las rentas o bienes de una persona

en vez de los bienes o rentas considerados en su objetividad. 2ª: Adaptando el gravamen a las circunstancias personales -familiares, sociales-, del contribuyente (63). Ello no se contradice, obviamente, con la realidad de que en el supuesto de que la unidad subjetiva tributaria sea la familia, esas circunstancias adquieren una dimensión más compleja, por cuanto, por propia definición, han de referirse entonces a un grupo de personas y no a una sola persona. La relación entre tratamiento tributario de la familia y subjetividad del impuesto es clara y no es necesario insistir sobre ello.

Ahora bien, lo que queremos señalar aquí es que la presencia de las relaciones familiares en un impuesto puede constituir un problema de distinta índole al que plantea la realidad familiar desde el punto de vista que lo abordamos nosotros. En este sentido, como tan acertadamente ha puesto de relieve Saíñz de Bujanda, "la 'subjetivación' o la 'objetivación' del impuesto es un fenómeno amplísimo que afecta al sistema de determinación de las cuotas impositivas y que, por lo tanto, no puede jurídicamente identificarse -aunque de hecho ambos fenómenos ofrezcan amplias zonas de coincidencia- con la distinción entre impuestos reales y personales, que sólo responde a la distinta configuración del presupuesto objetivo...". "La 'subjetivación' del impuesto, continúa el profesor de Madrid, se producirá, efectivamente, siempre que los elementos de cuantificación de la deuda tributaria -es decir, la base imponible, los tipos de gravamen y los recargos o deducciones de la cuota- se acomoden a las circunstancias personales del sujeto pasivo... Por tal razón los impuestos reales

son susceptibles -sin perder esta naturaleza- de subjetivación" (64).

La identificación de la subjetividad del gravamen como un fenómeno específico pone de manifiesto que la relevancia de las circunstancias personales y familiares, a efectos de cuantificación de la deuda tributaria, pueden ser contempladas en su propia subjetividad, como objeto de consideración aislada. Esta circunstancia se advierte o identifica claramente con relación a aquellos impuestos en que, bien por su propia naturaleza (impuestos reales), bien por su configuración normativa (impuestos sucesorios), no se plantea problema de determinación de una unidad contribuyente familiar y, sin embargo, la realidad familiar de la persona obligada es relevante para la cuantificación de la obligación tributaria (65). Pero también en aquellos impuestos en los que puede establecerse la tributación conjunta (impuesto sobre la renta, impuesto sobre el patrimonio), es posible llevar a cabo un estudio específico de la subjetivación de los mismos, puesto que a pesar de la íntima conexión entre personalidad y subjetividad por razón del principio de capacidad contributiva, se trata de fenómenos perfectamente diferenciables des del punto de vista estructural.

Desde esta perspectiva, la realidad familiar y, más concretamente, la relevancia de las relaciones familiares, se ha planteado en ámbitos impositivos muy diversos; no sólo en el impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio o en los impuestos sucesorios, sino también en el impuesto sobre trans

misiones patrimoniales, en los suprimidos impuestos sobre los rendimientos de trabajo personal, sobre las rentas derivadas del capital, etc. (66), y no sólo en el ámbito impositivo, sino también en el de toda la tributación (67).

Lo que ocurre es que, generalmente, cuando se ha procedido al examen de este tema, no se ha limitado el mismo a considerar la familia desde la perspectiva de la subjetividad del gravamen, sino que se invierten los términos y se contempla el fenómeno de la tributación en función de la familia, convirtiéndose ésta, si se nos permite la expresión, en "pro-tagonista tributaria" (68). El tema adquiere en no pocas ocasiones connotaciones ideológicas, basadas en afirmaciones tales como que la familiar es la "célula fundamental de la sociedad", "creación milenaria" (69), "institución natural" (70), u otras semejantes, y excede la consideración jurídica del problema (71).

2. EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA FAMILIA: DIVERSOS SISTEMAS.

A.- Planteamiento.

El estudio de los diversos sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares puede efectuarse desde dos perspectivas diferentes, que implican diversos métodos de abordar el problema. Según una de esas perspectivas, tal estudio puede llevarse a cabo a través de las soluciones aportadas al problema de la tributación de la familia en los distintos ordenamientos, lo que nos llevaría a una exposición comparada de los diversos sistemas positivos de imposición de las rentas familiares. Sin embargo, aunque el interés de todo examen del Derecho comparado es algo que no necesita ponerse de manifiesto, en nuestro caso este tipo de planteamiento pierde parte de su virtualidad por razón de la rápida evolución a que está sometida esta materia, que, como hemos indicado al inicio de este trabajo, es uno de los campos del Derecho tributario sujeto en la actualidad a mayores tensiones evolutivas. El cambio es tan rápido que se ha dicho por una destacada especialista alemana que estos estudios comparativos nacen ya en parte superados en el momento de su publicación (72).

Por ello, es necesario considerar la segunda de las perspectivas señaladas, desde la cual se pretende destacar no una regulación positiva determinada, o un conjunto de ellas sino cuáles son los tipos fundamentales de los diversos sistemas, descubriendo las líneas esenciales en las que éstos se fundamentan (73). Esta forma de operar presenta la indudable

ventaja de hacer resaltar con mayor claridad las opciones principales que se le ofrecen al legislador al regular esta materia.

A nuestro efectos, y en un intento de aprovechar el interés de ambos planteamientos, exponemos en primer lugar los sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares desde esta segunda perspectiva, para después abordar cuál ha sido la solución acogida en los ordenamientos positivos más próximos al nuestro (74).

En este orden de consideraciones, es un método prácticamente unánime plantearse el problema de la tributación de la familia ocupándose en primer lugar del matrimonio, esto es, del tratamiento que deba darse a las rentas de los cónyuges, y contemplando en un segundo término a los hijos. La fiscalidad del matrimonio es así considerada como exponente o centro de gravedad del problema más amplio de la tributación de las rentas familiares, ya que, por un lado, encontrar un tratamiento adecuado de aquél constituye la parte más difícil del problema (75) y, por otro, se trata de un problema "primario", por cuanto el plantearse la inclusión o no de los hijos (u otras personas de las que pueden integrar el grupo familiar) en la unidad contribuyente, carece de sentido si previamente no se han considerado como tal a los padres. De acuerdo con este planteamiento, también nosotros trataremos el problema general de la tributación de las rentas familiares haciendo especial referencia a las rentas de los cónyuges y examinando en particular los problemas que plantean la tributación

de los hijos y de unidades familiares basadas en relaciones distintas de la conyugal. Si bien es necesario advertir que de esta forma de proceder no debe deducirse que existan diferencias realmente sustanciales en los postulados de los diversos sistemas cuando el problema se plantea con relación a unas u otras personas o supuestos.

B.- Sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares.

a) Alternativa básica: imposición separada "versus" imposición conjunta.

Los diversos sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares pueden clasificarse en dos grandes grupos, que se corresponden con las soluciones básicas de delimitación de la unidad contribuyente: individual y supraindividual, esto es, de ámbito más amplio que el individuo. En el primer caso nos encontramos con el comunmente denominado sistema de imposición separada, en el que la unidad subjetiva tributaria es el individuo; en el segundo supuesto, se trataría de un sistema de imposición conjunta o acumulada, en el que la unidad es la familia, más o menos ampliamente considerada. Por ello este sistema se denomina también en ocasiones de "tributación familiar" (76). En el sistema de imposición separada, como sabemos, la base imponible está constituida por la renta de cada persona física, aisladamente considerada, mientras que en el sistema de imposición conjunta, acumulada o fami-

liar, se toma como base imponible la suma de las rentas de todas las personas incluidas en la unidad familiar delimitada.

Advierte el profesor Ramallo que "el término acumulación en Derecho tributario, y concretamente en los impuestos personales, puede entenderse tanto en sentido objetivo (rentas de distintas 'fuentes' que se acumulan) como en sentido subjetivo (rentas acumuladas de más de una persona individual). En sentido técnico, y por lo aquí y ahora nos afecta, el sistema de acumulación consiste en la vinculación que el ordenamiento jurídico hace de rentas de diferentes fuentes y sujetos... como si fuesen obtenidas y disfrutadas... por una persona individual y única, a efectos de formar la base imponible del impuesto. La acumulación en sentido objetivo es, pues, imprescindible a un impuesto personal, ya que, de lo contrario, estaríamos ante la tradicional imposición de producto, que grava rentas parciales. La acumulación en sentido subjetivo ya no es, sin embargo, un requisito inherente a un impuesto personal" (77).

La existencia en el derecho comparado de ordenamientos en los cuales tiene lugar la acumulación respecto del matrimonio, pero no respecto de los hijos, ha llevado en ocasiones a formular una triple clasificación de sistemas, aunque, en realidad, no se trata más que de diferenciar en dos términos la alternativa de la tributación acumulada. En el sentido señalado, en un Informe del Comite de Asuntos Fiscales de la OCDE, relativo a las unidades familiares, se utilizan los términos "imposición separada" ("imposition séparée"), "impo-

sición común" ("imposition commune") e "imposición familiar" ("imposition du revenu familial"), cada uno de ellos con una precisa significación (78): "En el sistema de imposición separada la persona (79) tributa sólo por su propia renta. En el sistema de imposición común se suman las rentas percibidas por los cónyuges para determinar la renta imponible de la familia. En el sistema de imposición familiar para determinar la renta imponible de la familia se suman las rentas de los cónyuges y las de los hijos menores a su cargo" (80).

Por nuestra parte, y a los efectos de este trabajo, no consideramos necesaria esta triple clasificación, que sólo responde a distintas posibilidades de configuración de una unidad familiar, por lo que empleamos los términos imposición conjunta, acumulada o familiar indistintamente, con la significación anteriormente expuesta; lo que además, es acorde con el sentido con que son utilizados por nuestra doctrina al distinguir las dos alternativas fundamentales, reiteradamente mencionadas.

b) Delimitación de ambas alternativas.

Aparentemente, y por lo que hemos dicho hasta ahora, la distinción entre lo que constituye un sistema de tributación separada y un sistema de tributación conjunta no plantea problema alguno. Sin embargo, esa clara diferenciación entre los dos sistemas se ve obstaculizada al tener en cuenta la existencia de "opciones intermedias", así como de determinados métodos de tributación sobre la renta acumulada, y de la

consideración, tanto en una como en otra de las dos alternativas, de las circunstancias familiares del contribuyente. Con relación a este problema, ha sido quizás el profesor Palao quien con mayor precisión y claridad ha definido un criterio delimitador entre los dos sistemas: "El criterio de distinción, dice el citado profesor, radica... en que exista o no acumulación de las rentas, cualquiera que sea el método de aplicación del impuesto a la renta acumulada" (81).

En cuanto a las llamadas "opciones intermedias" (82), pueden considerarse como tales, fundamentalmente, las siguientes:

1º: aquellos sistemas en los cuales se produce la acumulación únicamente a partir de una cierta cuantía o nivel de renta, por debajo de la cual la imposición es separada, ya sea obligatoria o facultativamente;

2º: aquellos sistemas en los que tiene lugar la acumulación sólo para determinadas categorías de renta, por lo que bien pueden denominarse sistemas de "acumulación parcial" (83), y que pueden básicamente caracterizarse por proceder la tributación separada para las rentas "ganadas", tributando conjuntamente las derivadas del capital. Por rentas ganadas hay que entender todas las que no proceden del capital, considerándose, por tanto, como tales, las provenientes del trabajo, dependiente o independiente, así como las de carácter empresarial. Hay que tener además en cuenta que la "acumulación parcial" puede venir formulada en dos sentidos inversos: así, siendo el principio general la acumulación, es posible esta-

blecer la tributación separada (opcional u obligatoria) para las rentas ganadas, o bien, siendo la norma general la tributación separada, se impone la tributación conjunta para las rentas procedentes del capital (84).

En todos estos casos nos encontramos realmente ante sistemas mixtos, por lo que no pueden adscribirse en términos generales a una u otra de las dos categorías básicas. En puridad, se trata de opciones que representan un compromiso entre la separación absoluta y la acumulación total, intentando aunar las ventajas y responder al fundamento de uno y otro sistema, por lo cual, precisamente, como todos los compromisos, no satisfará a los partidarios de los puros principios (84bis).

Cuestión distinta, a efectos de adscripción a uno de los sistemas fundamentales, es la consideración que en ocasiones han merecido determinados métodos de tributación sobre la renta acumulada (85): nos referimos a aquellos sistemas en los cuales tiene lugar una división o promediación de la renta familiar para hallar el tipo de gravamen aplicable, por lo que suelen denominarse también "métodos per capita" ("per capita approach") (86). Pertenecen a esta categoría los sistemas conocidos como "income splitting" o "splitting" simplemente, propio de los Estados Unidos, y el "cociente familiar" ("quotient familial") francés. Estos métodos han sido considerados en ocasiones como procedimientos "sui generis", ya que, aunque en ellos tiene lugar la acumulación de rentas, por sus resultados se aproximan a la imposición separada. Así, por

ejemplo, en nuestra doctrina, Gota Losada distingue entre "tributación separada", "tributación conjunta" y "tributación dividida", para referirse con esta última a los sistemas de promediación de la renta (87). Creemos, sin embargo, de acuerdo con el criterio delimitador antes expuesto, que tales métodos deben incluirse entre los sistemas de tributación conjunta, puesto que en ellos se verifica la acumulación de las rentas de diversas personas, con independencia de cuáles sean sus resultados en comparación a la tributación separada (88).

Mayores dificultades supone el precisar la función o influencia que, sobre la distinción imposición separada - acumulada, haya de atribuirse a la consideración de las circunstancias familiares en la determinación de la carga fiscal.

Sabido es que tanto en el sistema de imposición acumulada como en el de tributación separada la carga tributaria se gradúa (en mayor o en menor medida) en función de las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Ello ha de ser así porque la aplicación de un impuesto invariable ante las circunstancias familiares sólo sería posible en el supuesto de que las cargas de familia no disminuyeran el bienestar económico del obligado por el impuesto (89). De la aceptación de este postulado se derivaría el establecimiento de un impuesto en el que los gastos necesarios para atender a las cargas familiares formarían parte de la utilización de la renta, es decir, serían considerados como una elección de consumo, sin excepción alguna (90). Sin embargo, tal postura, en términos absolutos, es difícilmente defendible, siendo ad-

mitido prácticamente sin discusión (91) el principio opuesto, según el cual, el impuesto personal sobre la renta ha de "establecer la carga tributaria en función de las circunstancias familiares del sujeto, ya que estas circunstancias inciden en la capacidad de pago, de forma que el gravamen ha de ser tanto más liviano cuantas mayores cargas tenga el contribuyente" (92). El resultado es que ya sea el individuo o la familia la unidad elegida, en ningún caso se hace total abstracción de las circunstancias familiares, por lo que a la determinación de las cargas tributarias se refiere. Y aquí es donde surge el error, o, si se prefiere, la duda: ¿debe interpretarse este hecho en el sentido de que la alternativa unidad contribuyente individual o familiar es únicamente relativa?, ¿supone una aproximación entre los dos sistemas tributación individual-tributación acumulada?. La respuesta, evidentemente, dependerá de lo que se entienda por cada uno de estos conceptos, que es, precisamente, donde queríamos llegar.

En primer lugar, puede entenderse que el sistema de tributación individual "puro" es aquel en el que además de ser la unidad contribuyente el individuo, no se tienen en cuenta las circunstancias familiares del mismo. La configuración del sistema de tributación separada con arreglo a esta duplicidad de características deriva, a nuestro entender de una interpretación muy amplia del concepto de unidad contribuyente, lo que lleva a obtener conclusiones "excesivas" (que no se derivan de la propia naturaleza de las cosas) de la afirmación de que en el sistema de imposición separada la unidad contribuyente es el "individuo aisladamente considerado, de

donde se desprende aquella doble caracterización.

En efecto, esa consideración aislada de la persona pue de entenderse significativa a los efectos de definición de la base imponible del impuesto, lo cual es exacto, pero también puede entenderse que es toda la estructura del impuesto la que debe reflejar la existencia de una sola persona (aquella que constituye la unidad contribuyente), para que pueda calificarse como imposición separada. Frente a esta opinión, hay que tener en cuenta que la unidad contribuyente, como sabemos, designa al ente al que se atribuye, de modo unitario, la riqueza que se quiere en cada caso gravar; la elección de una unidad contribuyente, individual o familiar, supone, por tanto, un criterio distinto de definición de la base imponible del impuesto, pero el concepto técnico de unidad contribuyente ninguna relación presenta (es, pues, un concepto independiente) con la relevancia de las circunstancias personales y familiares a los efectos de cuantificación de la deuda tributaria. Cuestión distinta es que la elección de una unidad contribuyente familiar se refleje efectivamente en toda la estructura del impuesto y, particularmente, por lo que ahora nos interesa, que se concedan unas deducciones o desgravaciones por circunstancias familiares en las que intervenga la unidad contribuyente familiar delimitada; estas deducciones formarán parte del tratamiento o, si se prefiere, del régimen jurídico de la unidad familiar, pero no integran el concepto de unidad familiar.

La graduación de la carga tributaria en función de las

circunstancias personales y familiares del contribuyente pertenecen al fenómeno de la subjetivación del impuesto, y debe, por tanto, diferenciarse claramente de la determinación de la riqueza gravada por el tributo (de una persona o de varias) que es lo único que presupone la elección de una unidad contribuyente determinada, siendo, por tanto, el único criterio adecuado en punto a definición y delimitación de un sistema de tributación.

Sin embargo, una interpretación amplia de lo que deba entenderse por unidad contribuyente ha llevado a identificar, erróneamente a nuestro entender, la elección de una unidad contribuyente familiar con la posibilidad de atención a las relaciones familiares, como si la opción unidad contribuyente individual significase o implicara, por propia definición, la ausencia de regulación de tales circunstancias en la subjetivación del tributo.

Las conclusiones "excesivas" a que nos referimos y que se derivan de esta interpretación podemos resumirlas en las dos siguientes:

-El sistema de imposición individual "puro" se presenta como una hipótesis, como una posibilidad abstracta, pero la adopción de tal sistema en la práctica es incompatible con la exigencia de subjetividad del impuesto.

-El hecho de que en todo caso se preste atención a las circunstancias familiares del contribuyente supone una aproximación entre los sistemas de imposición individual y acumulación (92bis).

Por nuestra parte entendemos que, efectivamente, el impuesto personal sobre la renta ha de tener en cuenta las circunstancias familiares del contribuyente (ya que forman parte esencial de sus circunstancias personales), y ello tanto si el impuesto se basa en una unidad contribuyente individual como familiar, lo que se debe al carácter subjetivo de aquel impuesto, subjetividad que ha de realizar por exigencias de su adaptación a la capacidad contributiva de la persona obligada por el tributo. Pero esa subjetividad, y esto es lo que nos interesa subrayar, no viene determinada, no está subordinada en modo alguno a la adopción de uno u otro tipo de unidad contribuyente, y particularmente de una unidad contribuyente familiar (93).

En definitiva, lo que queremos poner de manifiesto es:

1º: Que un sistema de tributación separada se caracteriza por someter a gravamen las rentas de una sola persona y un sistema de tributación conjunta por gravar las rentas acumuladas de varias personas.

2º: Que en esa caracterización no interviene la adaptación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, adaptación que se realiza a los efectos y en el ámbito estricto de la cuantificación de la deuda tributaria, y no a los de determinación de la riqueza gravable por el tributo (94).

3º: Que el hecho de que tanto en el sistema de tributación separada como en el de tributación acumulada se verifique que la adaptación a tales circunstancias no supone, en modo alguno, una aproximación entre los dos sistemas, en cuya deli

mitación no interviene el grado de subjetividad del impuesto.

Por último, para finalizar la distinción entre imposición separada y acumulación, es necesario distinguir, "por un lado, el plano procedimental de la determinación conjunta o separada de las rentas -es decir, en un mismo procedimiento o en procedimientos diversos- del plano 'material' de la acumulación de las mismas. Es perfectamente imaginable la fijación conjunta de bases imponibles diversas que conducen a deudas tributarias diferentes. Por otro lado, es necesario mantener separada la acumulación de las bases... de las obligaciones tributarias resultates de su titularidad" (95). Consecuentemente con este criterio hay que incluir entre los sistemas de tributación conjunta aquél en que exista acumulación de rentas con señalamientos de cuotas distintas para el marido y la mujer (96). Por el contrario, deberá excluirse de ellos un hipotético sistema en el que el impuesto se liquida "como si" se tratase de personas independientes (sin acumulación de rentas, por consiguiente), con exacción del impuesto a cargo de una sola persona (97).

c) Fundamento de los dos sistemas.

La fundamentación de cada uno de los dos sistemas considerados suele apoyarse tanto en argumentos positivos: ventajas que ese sistema presenta, como en razones de carácter negativo: inconvenientes del sistema contrario (98).

El argumento positivo básico en favor del sistema de

tributación acumulada radica en la afirmación de la existencia de una capacidad económica del grupo familiar en cuanto tal (99). La atribución a la familia de una específica capacidad económica es una consecuencia directa de la consideración de la misma como unidad económica de consumo, en armonía con el punto de partida de la teoría económica (100). El hecho de que la pertenencia a una familia modifique, cualitativa y cuantitativamente, la capacidad económica individual de los miembros que la integran, hasta el punto de que ésta no pueda valorarse aisladamente, sino de una manera conjunta, se explica por una serie de proposiciones, sobradamente conocidas.

En primer término, se considera la familia "en su calidad de unidad financiera" (101), o de "unidad socioeconómica básica" (102), ya que en ella tiene lugar una "unidad de renta" que se reparte en el presupuesto familiar entre los diversos gastos, tanto ordinarios como extraordinarios (103). En este sentido, no puede pasarse por alto la observación de que la puesta en común de las rentas obtenidas por los distintos miembros de la familia no se produce por igual en todos los niveles de renta: es mayor para los niveles de renta bajos y medio-bajos, y disminuye en los estratos de ingresos medios-superiores, como consecuencia de su menor propensión al consumo (104).

En segundo lugar, las decisiones relativas a los gastos que han de efectuarse y a la distribución entre consumo y ahorro son tomadas por los cónyuges conjuntamente (105).

En tercer lugar, se presta una especial atención a las supuestas ventajas económicas derivadas de la vida en común, que produce lo que se denominan "economías de escala": determinados gastos aprovechan por igual a una o más personas, por lo que el hecho de la convivencia con un presupuesto común posibilita ciertos ahorros esenciales, que se traducen en un incremento de la capacidad contributiva (106).

Por lo que se refiere a los principales inconvenientes que suelen atribuirse al sistema de tributación separada, fundamento negativo de la acumulación, son básicamente los siguientes (107):

Primero, la dificultad de graduar el impuesto en función del número de personas que el contribuyente tenga a su cargo (108).

Segundo, el problema que puede suponer el cómputo adecuado de determinados ingresos que son comunes a la familia y que difícilmente podrían ser imputados a los distintos miembros individuales que la integran, con un mínimo de racionalidad.

Tercero, la posibilidad de limitar la progresividad del impuesto fraudulentamente, mediante una redistribución de la renta entre los diversos miembros de la familia. Esta redistribución puede lograrse bien mediante una adecuada distribución de los elementos patrimoniales productores de renta entre las personas de la familia que no tengan renta alguna o la tengan en inferior cuantía, bien mediante contratos simulados entre familiares (de trabajo, por ejemplo). Estos medios de limitar la progresividad impositiva son tanto más cri

ticables por cuanto la posibilidad de llevarlos a cabo aumentan con el nivel de renta de la familia, desvirtuando los propios cimientos de la progresividad. Producen además, discriminaciones a favor de la familia frente a contribuyentes aislados, y discriminaciones entre familias que obtengan rentas procedentes de elementos patrimoniales o de actividades empresariales, frente a otras en que todas sus rentas provengan del trabajo personal de sus miembros, ya que las posibilidades efectivas de llevar a cabo estos repartos de renta son distintas, como es claro, según la naturaleza de las mismas (109).

En cuarto lugar, en un sistema de tributación separada familias con igual nivel de renta global satisfacen cuotas impositivas de muy diversa cuantía. Es claro que, siendo la tarifa progresiva, la carga tributaria global sobre la familia depende de que la renta sea obtenida por un solo miembro o por varios, y en este último caso, de la proporción en que sea obtenida por cada uno de ellos.

La imposición conjunta es considerada por sus defensores como la más ajustada a la realidad de la familia, tanto desde el punto de vista económico como sociológico, ya que lo normal es que el individuo pertenezca a un grupo familiar, y no el que se encuentre aislado (110).

Pero igualmente cabe afirmar, como hacen los partidarios de la imposición separada, que lo verdaderamente realista es gravar al individuo, "es decir, gravar a cada persona según su renta, su capacidad económica, permitirle la deduc-

ción de aquellos gastos que legalmente deba (alimentos, por ejemplo) y evitarle en todo caso aparecer ante Hacienda con una dependencia de rentas o titularidades que ni de hecho ni de derecho se producen" (111).

En efecto, si las objeciones formuladas a la imposición separada son dignas, cuanto menos, de tenerse en consideración, no es meñor cierto que lo son igualmente las críticas que pueden imputarse a la imposición conjunta. En este sentido, la crítica a la consideración de la familia como unidad contribuyente, fundamento negativo del sistema de tributación separada, puede efectuarse a distintos niveles.

Por un lado, cabe negar el postulado de la unidad económica en el seno de la familia (112), ya que si bien hay que reconocer que los matrimonios en muchas ocasiones comparten sus gastos, lo que ya no es tan seguro es que esa puesta en común se verifique en tan elevada medida, ni mucho menos de manera universal. Así, dice el Informe Asprey que "en algunos matrimonios, y no sólo en los peor avenidos, puede ser normal que ambos cónyuges sigan pautas completamente separadas de gasto y disfrute de sus ingresos" (113). Igualmente manifiesta Palao que "la afirmación de que los miembros de la familia ponen sus rentas (no necesariamente sus bienes) en común en mayor o menor medida es, desde luego, una proposición de hecho; pero es también una norma ética sobre la que se funda un juicio apriorístico (114). En cuanto afirmación positiva está sujeta a contrastación empírica" (115).

Por otra parte, cabe objetar que la familia como unidad contribuyente es una entidad abstracta, sujeta necesariamente a una delimitación, basada ya en criterios jurídicos ya en criterios económicos, pero, en cualquier caso, con una gran dosis de arbitrariedad, "por lo que es inferior a la imposición individual, cuya unidad impositiva está perfectamente definida" (116).

La imposición separada se fundamenta cada vez en mayor medida en los profundos cambios que ha experimentado la realidad social y económica de la familia, que exige una respuesta distinta a la formulada en otras épocas (117). El sistema de tributación separada es defendido asimismo en base al principio de equidad, ya que es el único que consigue la igualdad entre la tributación de las personas casadas y de las personas solteras, en cuando individuos (118).

Intimamente relacionado con la defensa de la igualdad entre la tributación de los individuos, o mejor, como una consecuencia de la misma, se encuentra uno de los argumentos fundamentalmente esgrimidos en favor del sistema de tributación separada: es el basado en la necesidad de que el matrimonio sea tratado como un hecho neutral desde el punto de vista tributario, o si se prefier, la neutralidad fiscal respecto del matrimonio. En efecto, una de las consideraciones más constantes en los estudios y trabajos dedicados al tratamiento tributario de las rentas familiares, es la relativa a que la celebración del matrimonio no debe incrementar la carga fiscal respecto a la soportada por los cónyuges con anterioridad a

la celebración del mismo, cuando ambos obtienen renta (119). Con ello se está subrayando el rechazo a una discriminación fiscal negativa hacia el matrimonio, pero, claro está, el sistema tributario sólo es neutral en este aspecto cuando no existe ventaja ni desventaja en la posición de ambos contribuyentes después de haberse casado. Sin embargo, si se verifica la acumulación de las rentas de los cónyuges, el incremento de la carga fiscal de los mismos puede producirse muy fácilmente, como consecuencia de la progresividad de la tarifa (120). Asimismo, el establecimiento de determinados métodos de tributación sobre la renta acumulada (121), o la concesión de deducciones o desgravaciones muy amplias cuando la renta de la mujer se sume a la del marido, puede producir un efecto ventajoso para las parejas casadas, igualmente criticable (122).

No cabe duda de que el considerar a la persona física como unidad contribuyente es la solución más adecuada si se desea que la decisión de contraer matrimonio no afecte de forma significativa a la cuantía del impuesto que han de satisfacer dos personas que obtienen renta (123).

Por otra parte, aunque mucho se ha hablado de la influencia, real o de hecho, que la regulación fiscal puede ejercer sobre la decisión de contraer matrimonio, no existen suficientes datos al respecto para poder dar una respuesta fundada, si bien cabe pensar que, salvo casos extremos, realmente no tiene una influencia decisiva, siendo otro tipo de consideraciones las que inducen a una pareja a aceptar o rechazar la institución matrimonial (124).

Otros argumentos en favor de la tributación separada, si bien, en nuestra opinión, de menor entidad en términos culitativos, son los basados en el principio de igualdad entre los sexos y el respeto a la intimidad a que cada uno de los cónyuges tiene derecho (125).

Por último, incluso dos defensores del sistema de acumulación, como son Oldman y Temple, admiten la ventaja que la tributación separada representa frente a los complejos problemas que lleva consigo la adopción de la tributación conjunta, afirmando que aunque "la imposición conjunta de los esposos es más razonable desde el punto de vista económico y de la práctica administrativa..., el sistema de imposición separada encuentra una justificación plausible en la concepción pragmática de tal sistema como una solución de compromiso a los difíciles problemas del reparto de las cargas fiscales; como una solución que, al menos, puede eliminar las injusticias que pudieran derivarse de un sistema de imposición conjunta mal establecido" (126).

d) Consideraciones finales: evolución hacia una imposición separada.

Si a la vista de los argumentos expuestos, nos preguntásemos cuál de los dos sistemas estudiados debe aceptarse preferentemente, tendríamos que reconocer que no es posible propugnar el establecimiento de una u otra fórmula de tributación con caracteres de validez general (127). Frente a la defensa más o menos entusiasta de un determinado sistema (128),

es necesario reconocer que en el tratamiento tributario de la familia se dan cita una serie de principios, cada uno de ellos defendible desde diversos puntos de vista, pero que no son compatibles entre sí; por ello, cualquier solución que se adopte, ha de ser considerada como una fórmula de transacción o compromiso y no como la "panacea universal" del problema (129).

Cada uno de estos sistemas parte de un principio distinto e inconciliable que, como expresa Palao, radica en la adopción de "un criterio diverso para la comparación de la carga fiscal. En el sistema de imposición separada es el gravamen de los individuos el que se trata de igualar... En el sistema de imposición conjunta la comparación se establece entre la carga tributaria global que soporta la unidad familiar considerada y otras unidades o individuos... Esto significa, continua Palao, que existe una incompatibilidad entre ambos fines: la equiparación de los miembros de la familia individualmente considerados con otras personas individuales con igual renta y la del grupo familiar con otros de la misma clase" (130). Esta diferencia pone de manifiesto que la elección entre ambos sistemas no puede decidirse con argumentos exclusivamente racionales, ya que tiene caracteres propios de una elección de base ideológica y política (131). Decidir si los términos entre los cuales ha de valorarse y establecerse la igualdad son los individuos en sí mismos considerados o las familias a las que éstos pertenecen, es cuestión que encierra una petición de principio acerca del concepto de justicia que se considere más adecuado a la realidad (132).

Verdaderamente, el problema podría reducirse a estos términos, entre los que se da en última instancia la incompatibilidad expresada: ¿cuáles son los términos entre los cuales quiere valorarse el principio de igualdad: las familias o los individuos?. ¿Quiénes deben ser tratados de igual manera a efectos fiscales, las familias que tengan la misma renta total o los individuos que se encuentren en iguales circunstancias?. Aquí se encuentra verdaderamente el nudo gordiano de la cuestión: en que la elección de una u otra alternativa debe ser una consecuencia de lo que se entienda que es más justo. No es que no deba prestarse atención a las diversas consideraciones que alegan los defensores de cada sistema, antes al contrario, han de tenerse presentes, so pena de adoptar una solución errónea. Pero lo que en modo alguno puede hacerse es prestarles una consideración tal que relegue u olvide lo que es el fundamento jurídico fundamental; cada cosa debe ceñirse a sus justos términos. En este orden de consideraciones, es constatable el carácter económico de los argumentos básicos del sistema de acumulación, siendo evidente que esos argumentos no son los únicos que se tienen en cuenta a la hora de establecer un sistema de esa naturaleza. Así, de seguirse el fundamento económico hasta sus últimas consecuencias habría que disponer la tributación conjunta para las rentas más bajas, principalmente, ya que es en éstas donde se produce, con mayor intensidad que en las más altas, la comunidad económica en el seno de la familia, en punto a puesta en común de ingresos, adopción conjunta de decisiones, etc., como consecuencia de su mayor propensión al consumo. Sin embargo,

este criterio no es sostenido por nadie, ni siquiera por aquellos que, en principio, dicen basarse en la realidad social y económica de la familia. Luego, hay algo más que se está teniendo en cuenta, y ese algo más no deriva de la fundamentación económica y de la realidad social de la familia, sino de un elemental criterio de justicia que es ineludible acatar. Si hemos prestado tanta atención a la argumentación sostenida por los defensores del sistema de acumulación es precisamente para poner de manifiesto la contradicción que aquí subyace: se parte de una atención fundamental a la realidad económica, pero la vinculación a esa realidad solo se produce relativamente.

Cuando decimos que no puede decidirse qué principio de imposición es más adecuado, lo hacemos pensando en que no puede afirmarse de forma taxativa y universalmente válida lo que sea más justo. Pero de lo que no cabe duda es de que aquello que se entienda por justicia ha de ser el criterio fundamental que presida la elección de una opción determinada. El criterio de justicia no resuelve el problema, pero pone los medios, presenta un camino adecuado para resolverlo.

En el transcurso de la evolución normativa de los distintos países en estos últimos años, cabe observar que se ha producido una tendencia hacia el establecimiento de un sistema de imposición separada (133) -especialmente para las rentas del trabajo- o, al menos, hacia un sistema en el que pueda optarse por ésta, abandonando la imposición conjunta obli-

gatoria (134).

Así, según el mencionado Informe de la OCDE sobre las unidades familiares, en el año 1978 el sistema de tributación individual estaba permitido en 18 países de la OCDE (135) y era obligatoria, al menos para ciertas categorías de rentas, en 14 países (136).

En el periodo comprendido entre 1970 y 1977, y por lo que se refiere a las rentas del trabajo, ya que el objeto de estudio de este Informe, como ya hemos indicado, se circunscribe a esta categoría de rentas, el paso de una imposición conjunta obligatoria a una imposición separada obligatoria se produce en los siguientes países: Dinamarca (1970), Suecia (1971), Austria y Holanda (1973), Finlandia (1976) y Bélgica (1977). Además, en 1972 Gran Bretaña establece también la tributación separada, si bien con carácter facultativo. Mención especial merece el caso de Italia, al que nos referiremos más adelante. Baste aquí con señalar que el tradicional principio de acumulación en este país, fué declarado inconstitucional por la Sentencia de la Corte Costituzionale, de 15 de julio de 1976. El sistema de tributación separada se estableció por la Ley de 13 de abril de 1977.

La mención de estos datos obedece, más que a una finalidad expositiva o meramente ilustrativa, al deseo de dejar constancia de cuál es la tendencia de la evolución de los países de nuestra área cultural con relación al tema que nos ocupa, lo que, a nuestro juicio, es mucho más importante que el mero dato informativo (137).

C.- Métodos de imposición sobre la renta acumulada.

a) Clasificación fundamental de estos métodos y comparación entre ellos.

Los diversos métodos de imposición sobre la renta acumulada pueden clasificarse en dos grandes categorías, según que en ellos tenga o no lugar una promediación de la renta familiar para hallar el tipo impositivo aplicable.

En el primero de ambos métodos a la renta global de la unidad familiar se le aplica un divisor determinado (que puede coincidir con el número de miembros de aquella unidad o ser un número distinto) y el cociente así obtenido es el que determina el tipo medio aplicable a la renta conjunta. En el segundo, el tipo impositivo aplicable es el que corresponda al total de la renta familiar, lo que no se contradice, obviamente, con la posibilidad de que se aplique alguna medida de reducción de la cuota impositiva.

Los sistemas de promediación de la renta suelen recibir la gráfica denominación de métodos "per capita" ("per capita approach") (138), mientras que al segundo tipo de método se le denomina "método unitario" ("unit approach") (139) o también "método de reducción" por las desgravaciones (en sentido amplio) de que van generalmente acompañados (140).

Ambos métodos responden a concepciones diversas acerca de cuál debe ser el criterio de igualdad entre el gravamen de unidades fiscales distintas (141). El método unitario tiene

de (142) a gravar a todas las unidades fiscales (143) que tengan la misma renta global con la misma intensidad, con independencia del número de personas que integren cada unidad. Los métodos "per capita", por el contrario, gravan de diferente forma (con diferente intensidad) a las unidades fiscales, en función del número de individuos que las compongan, aún teniendo la misma renta conjunta.

En el método unitario el reparto de las cargas fiscales se verifica teniendo en cuenta fundamentalmente la cuantía de renta global de cada unidad fiscal, renta que se grava como si fuese obtenida por una sola persona, de manera que la progresividad del impuesto es independiente de la composición de cada unidad fiscal. En los métodos "per capita" se tiene en cuenta no sólo la cuantía total de la renta de cada unidad, sino también, y de manera fundamental, el número de personas que han de satisfacer sus necesidades con cargo a dicha renta (144); la progresividad varía en función de estas dos magnitudes, por lo que unidades fiscales con igual renta pagarán cuotas tributarias diversas según la composición de las mismas. En definitiva, el método unitario adopta el criterio de igualdad entre las rentas totales de las unidades fiscales, mientras que el método "per capita" toma como términos de comparación las rentas medias de los miembros de las unidades familiares, con las de individuos aislados. En el primer caso se tiende a igualar el gravamen de las distintas unidades fiscales con igual renta. En el segundo, se tiende a "tratar igualitariamente las rentas de la unidad familiar en comparación con las de individuos singulares cuyas rentas tota-

les sean iguales a la global de aquélla" (145).

De este planteamiento se deduce que, al menos en principio, sólo el método unitario responde plenamente al fundamento de la acumulación. En él se presta una atención primordial a las supuestas ventajas económicas derivadas de la vida en común, de donde resulta el criterio tantas veces repetido de que los cónyuges deberían pagar menos impuestos que un soltero que percibe una renta total idéntica (por razón de las cargas familiares), pero deberían pagar más impuesto que dos solteros que gane cada uno la mitad de las rentas de los cónyuges (por razón de las economías de escala) (146). El método "per capita", al verificar una división formal o ficticia de la renta, equipara el impuesto de la unidad a la suma de los impuestos de individuos en número igual a sus miembros, desconociendo las supuestas ventajas económicas derivadas de la vida en común (147).

b) La técnica de las desgravaciones en el método unitario.

Como hemos dicho, el método unitario es, en principio, el más adecuado para realizar los postulados del sistema de tributación acumulada, puesto que en él es la renta total de la unidad fiscal la magnitud que determina sustancialmente el impuesto a pagar por aquella unidad. La atención a las cargas familiares (que, como sabemos, han de tenerse en cuenta en todo sistema), se verifica mediante desgravaciones, utilizando este término en sentido amplio. Por ello es frecuente

que cuando se establece un método unitario de tributación con junta de las rentas familiares, los cónyuges soporten una carga fiscal más elevada, puesto que se parte del principio de que la convivencia supone un ahorro en los gastos de consumo, que se traduce en un incremento de la capacidad contributiva (148).

Ahora bien, aunque estas afirmaciones, ampliamente difundidas, encierran una gran parte de verdad, deben, sin embargo, matizarse, ya que de lo contrario pueden dar una idea equívoca acerca de lo que verdaderamente constituye un método unitario. En primer lugar, hay que deshacer la errónea identificación, que de ahí pudiera derivarse, entre método unitario y desgravaciones o reducciones por cargas familiares. El hecho de que aquel método vaya acompañado de estas desgravaciones para verificar la subjetividad del gravamen, no puede interpretarse como una identificación de los mismos. El concepto de método unitario lo único que supone es una tributación conjunta sin división de las rentas; lo que identifica al método unitario, lo único que este en sí mismo conlleva es la ausencia de división de las rentas (149). Por su parte, las desgravaciones son una "técnica formal", que pueden utilizarse en cualquier sistema de tributación y que, en sí mismas consideradas, no caracterizan a ningún método impositivo en particular (150).

En segundo lugar, el método unitario no tiene porqué conducir necesariamente a un tratamiento más gravoso del matrimonio (151): primero, porque pueden establecerse unas de-

ducciones personales y familiares muy amplias; y, segundo, porque mediante la técnica de las desgravaciones también pueden corregirse los efectos derivados de la acumulación sobre la progresividad que se consideren indeseados o excesivos (152). La posibilidad de corregir el incremento de progresividad "acumulada" mediante desgravaciones tampoco es manifestada suficientemente, como si la única finalidad posible de las mismas debiera concretarse en la adecuación del gravamen a las cargas familiares del contribuyente.

Así pues, el hecho de que el método unitario sea el que mejor se acomode al fundamento de la tributación acumulada, y que su adopción en la práctica responda frecuentemente a los postulados de aquel sistema, no implica que con tal método no puedan conseguirse resultados distintos a los que se derivarían de una fiel adopción de los principios de la imposición conjunta.

Teniendo en cuenta estas observaciones pasamos a exponer las técnicas más frecuentes de las llamadas "desgravaciones", cuyo estudio, desde el punto de vista con que es abordado por la generalidad de los autores, limitamos a su utilización como técnica de adecuación del gravamen a las cargas familiares del contribuyente, aunque reiteramos la posibilidad de que estas técnicas pueden también emplearse para corregir los efectos indeseados de la acumulación. Asimismo, como manifiesta Lagares "no debe perderse de vista que estos sistemas son aplicables cualquiera que sea la unidad contribuyente elegis (individuo o familia)" (153), y dentro de ésta, ya se dis

ponga un sistema unitario o un método "per capita" de tributación conjunta.

Con el método desgravaciones en sentido amplio se designan una amplia variedad de técnicas (154) a través de las cuales se disminuye la cuantía del impuesto. Estas técnicas pueden operar bien en la base, bien en la cuota.

Por lo que respecta a las REDUCCIONES EN LA BASE cabe distinguir dos modalidades: simples deducciones y desgravaciones en sentido estricto:

- Las deducciones en la base consisten en restar de ésta una determinada cantidad, que puede ser fija para cada tamaño familiar (o persona dependiente), o también variable.

Centrándonos en las deducciones de cantidades fijas en la base se fundamentan, obviamente, en la necesidad de sustraer al impuesto una cantidad mínima indispensable para el mantenimiento de la persona, pero considerando que debe ser independiente del nivel de renta de la misma. La cuantía de estas deducciones varía, por tanto, según las cargas familiares (ya que dependen del cómputo de las personas dependientes), pero no varían en función de la renta del contribuyente. En definitiva, son iguales en iguales circunstancias familiares, para cualquier nivel de renta.

Esta deducción de cantidades fijas en la base producen dos efectos: 1º: la cantidad que se resta en concepto de deducción queda exenta del impuesto; 2º: la renta gravada lo es

a un tipo inferior al que en principio le correspondería. Lógicamente, siendo la tarifa progresiva, una disminución en la base conlleva la aplicación de un tipo más reducido. En consecuencia, la deducción de cantidades fijas en la base supone un mayor beneficio al crecer la renta, por cuanto la deducción reduce la renta gravable en una suma fija y reduce el impuesto en función del tipo marginal (155), discriminando en favor de los contribuyentes de rentas más altas frente a los de rentas más bajas (156).

Las deducciones en la base de cuantía variable o porcentual consisten en restar de la base un determinado porcentaje de la misma, variando, por tanto, en función de la renta. "La escala de porcentaje suele ser creciente con el tamaño de la familia. Así, por ejemplo, si la carga familiar está formada por el cónyuge, entonces se deduce el 5 por ciento de la base imponible; si además existe un hijo, entonces se deduce el 7 por ciento, si son dos hijos, el 9 por ciento, etc..." (157).

La disminución del gravamen crece más rápidamente aún que en el caso anterior, dado su carácter creciente con la renta, no sólo en función del tipo progresivo -lo que es común a las fijas-, sino también del crecimiento mismo de la cuantía exenta. Estos sistemas, en los que la disminución de la carga impositiva es mayor, para iguales cargas familiares a mayores niveles de renta, se ajustan a la idea de que el coste de mantenimiento de las personas dependientes crece al crecer la renta, opinión basada en la consideración de que los

miembros dependientes de la familia se benefician, no de un nivel mínimo o medio, sino de un nivel adecuado de renta. Si la deducción por cargas familiares no varía al variar la renta, no se está teniendo en cuenta, dice Lauré, "la disminución del bienestar económico que el jefe de la familia sufre al procurar a las personas a su cargo un tren de vida superior al mínimo" (158). No obstante, su aceptación desde el punto de vista de la justicia tributaria (especialmente desde la función redistributiva), parece ser todavía más rechazable que el supuesto anterior (159).

- En cuanto a las desgravaciones en sentido estricto consisten en eximir una parte de la renta imponible, pero sin disminuir o reducir la progresividad del impuesto, por lo que se llaman también "exención con progresividad". En esta medida el tipo a aplicar es el correspondiente a la base imponible antes de la exención, aunque se aplique solamente a la renta no exenta. Es decir, el tipo seleccionado es el que corresponde a la base sin reducción alguna; seleccionado el tipo se reduce la base en la cantidad a desgravar que corresponda, y sobre esta base liquidable se gira el tipo (160).

La cantidad a desgravar puede, al igual que en las deducciones, ser fija o variable. Incluimos en las desgravaciones en sentido estricto de cantidad variable (además de las porcentuales) aquellas en las que el importe de la disminución de la base viene dado por la aplicación del tipo medio a una cantidad fija (161). Lo que ya no nos parece tan claro es si puede entenderse que los supuestos de desgravación de can-

tividad variable no afectan a la progresividad del impuesto. Formalmente no, pero materialmente, si la cuantía a desgravar es un porcentaje de la renta, o una cantidad aplicada al tipo medio (que es mayor cuanto mayor es la renta), los contribuyentes de rentas altas obtendrán un beneficio relativo mayor que los de rentas más bajas.

Las REDUCCIONES EN LA CUOTA pueden igualmente diferenciarse en desgravaciones y deducciones.

Las desgravaciones en la cuota consisten en aplicar a una determinada cantidad (que puede ser fija o variable) el tipo medio de gravamen, y el resultado deducirlo de la cuota (162). Este procedimiento tiene también el inconveniente de beneficiar más a los contribuyentes con rentas altas frente a los de rentas más bajas, ya que, como es claro, el tipo medio en una tarifa progresiva es creciente con la renta (163).

Las críticas señaladas a estos procedimientos de disminución de la cuantía del impuesto, críticas a las que se une el importante grado de complejidad que introducen en la liquidación del tributo (164), llevan a preferir la adopción de deducciones fijas en la cuota ("créditos de impuesto" o "tax credits"), pudiéndose apreciar una tendencia en el Derecho comparado en favor de esta modalidad, tendencia a la que se ha sumado el nuevo impuesto español sobre la renta de las personas físicas. Se señala en favor de las deducciones constantes en la cuota (que, aunque sean independientes de la renta, lógicamente varían con el número de componentes de la fami-

lia) (165) el que, al contrario que la medida anterior, favorecen más a los contribuyentes de rentas inferiores, ya que, comparativamente, la disminución que se les concede es superior. A ello se une su simplicidad como técnica liquidatoria (166).

c) Los métodos "per capita": sus modalidades.

Como sabemos, los métodos "per capita" son aquellos en los que tiene lugar una división o promediación de la renta familiar a efectos de aplicación de la tarifa. Si el divisor es el número de miembros de la familia ("n"), el tipo medio de ~~gravamen~~ resultante será el mismo que el de un individuo cuya renta sea $y"/"n$, siendo "y" la renta de la familia (167). La distribución puede hacerse también en fracciones desiguales, y además se pueden lograr resultados análogos al de la promediación operando sobre otros elementos del cálculo de la cuota impositiva, por ejemplo, sobre la tarifa; de donde resultan las diversas modalidades de este método que a continuación veremos.

Como se desprende de la caracterización antes señalada, estos métodos no atienden únicamente a la corrección de los efectos indeseados de la acumulación sobre la progresividad del impuesto. Acertadamente manifiesta Lagares que los sistemas de promediación de la renta "no pueden considerarse como soluciones exclusivamente encaminadas a evitar discriminaciones en contra de la familia como unidad contribuyente cuando más de uno de sus miembros obtiene rentas propias. De algún

modo estos sistemas inciden también en la finalidad de adecuar la capacidad tributaria (entiéndase capacidad económica) al tamaño de la unidad familiar, con independencia de cuál sea la distribución de la renta en el seno de la propia familia" (168).., aunque en algunos sistemas -así, en el cociente familiar- esta doble finalidad se aprecie más claramente que en otros.

El más típico de los métodos "per capita" es el conocido como "income splitting" o "splitting" simplemente. En este sistema el valor de "n" es igual a 2, sea cuál sea el número de miembros de la unidad familiar que obtenga rentas propias e, incluso, si la renta familiar es obtenida por un solo miembro de la familia. Así pues, el "splitting" consiste en dividir por dos la renta del matrimonio para hallar el tipo medio a aplicar a la renta conjunta, o lo que es lo mismo, multiplicar por dos el impuesto calculado sobre la mitad de dicha renta. La idea básica del "splitting" es por tanto la de una partición ficticia de la renta a efectos del cálculo del impuesto, haciendo abstracción de cómo se distribuye la obtención de aquélla.

Este método de promediación de la renta presenta determinadas ventajas que le convierten en una solución, aparentemente al menos, muy sugestiva; particularmente, parece reunir lo mejor del sistema de tributación separada y lo mejor de la acumulación. Así, elimina las distribuciones fraudulentas de renta entre los miembros de la familia, pero, al mismo tiempo suprime el aumento de la carga fiscal derivado de la acumula-

ción, mediante la división formal de la renta a efectos de determinar la progresividad (169). Frente al sistema de imposición separada se señala que este sistema es más ventajoso para el matrimonio (170), obteniéndose la máxima ventaja cuando es uno solo de los cónyuges el que obtiene la totalidad de la renta, y produciéndose la igualdad cuando ambos cónyuges obtienen igual cuantía de ingresos.

Pero el "splitting" presenta también serios inconvenientes, que pueden concretarse en las nuevas discriminaciones que introduce, y que son, fundamentalmente: la de los solteros frente a los casados, y la de los grupos de renta más baja frente a los de renta más alta. El mecanismo del "splitting", basado en la idea de que la renta sólo puede estimarse significativamente sobre una base "per capita" (171), unido además a las deducciones personales y familiares que generalmente le acompañan, produce un desplazamiento inadecuado de la carga tributaria sobre los solteros (172). Y no sólo sobre éstos, ya que el sistema es particularmente injusto para los viudos, viudas y divorciados que, aún teniendo familias a su cargo (es decir, pudiéndose considerar a estas personas como "cabezas de familia"), no pueden acogerse a este tratamiento (173).

Por estas razones, se ha dicho frecuentemente que el "splitting" no es neutral respecto al matrimonio, sino favorecedor del mismo (174). Parece especialmente criticable el que se proceda a la división de la renta aunque ésta sea obtenida por uno solo de los cónyuges, en cuyo caso el beneficio para

el matrimonio puede considerarse realmente excesivo; aunque en este caso lo que estamos poniendo verdaderamente en entredicho es la justicia o injusticia de hacer abstracción de la forma en que se distribuye la obtención de la renta, a efectos de la promediación de la misma (175).

El "splitting", por otra parte, discrimina también en función del nivel de renta, ya que beneficia en mayor grado a los contribuyentes de rentas altas frente a los de rentas bajas. Los mayores beneficios de este método se encuentran en los tramos de rentas medias y altas, siendo sus ventajas menores para las rentas bajas y muy altas (176).

Para paliar de algún modo estos inconvenientes (177) se han propuesto determinadas medidas correctoras o modificadoras de este sistema. Así, por ejemplo, el Informe Meade (178) propone lo que llama "splitting parcial de la renta", consistente en que, siendo la unidad fiscal el individuo, tributan conjuntamente las rentas derivadas de la inversión, que serían tratadas a efectos fiscales como si correspondieran en partes iguales a cada cónyuge. En realidad, este sistema produciría inconvenientes por lo menos tan graves como lo que se tratan de evitar, ya que dá una ventaja a la renta de la inversión, en comparación con la del trabajo, como reconoce el propio Informe (179).

Quizás la propuesta de perfeccionamiento más adecuada es la que se concreta en una "reducción creciente del divisor a partir de una determinada renta total o, lo que es igual, empleo de una división cada vez más desigual de la renta (de

50/50 se pasa, por ejemplo a 40/60, 30/70, etc...)" (180).

Corrección similar, pero menos flexible, que tiende a corregir la discriminación entre solteros y casados, pero no la que se produce entre grupos de rentas altos y bajos (a la que se encamina la anterior), es la propuesta de un divisor inferior a 2. Así, por ejemplo, un Informe del Consejo Científico del Ministerio Federal (alemán) de Hacienda, de 11 de febrero de 1967, propuso que el divisor del "splitting" correspondiente a los matrimonios no se fijara en 2, sino en 1,8 (181). Otras propuestas son las llamadas "congelación de la cantidad deducida" y "congelación de la ventaja fiscal". En la primera el empleo del "splitting" total se limita a un cierto nivel de renta, a partir del cual se mantiene constante la cantidad a deducir de la renta total. En la segunda, la diferencia entre la deuda de un individuo aislado y de un matrimonio permanece constante a partir de un cierto nivel de renta (182).

Ahora bien, con independencia de los posibles perfeccionamientos del "splitting", lo que no debe perderse de vista es que estas modificaciones aunque pueden mitigar o atenuar algunos de los inconvenientes que se derivan de tal sistema, lo que no pueden hacer es eliminar totalmente aquellos efectos desfavorables que son inherentes a los principios informadores del mismo (183).

El "splitting", como método de tributación de las rentas familiares, se encuentra vigente, por lo que sabemos, en Estados Unidos y en la República Federal Alemana. Aunque el

primer sistema tributario que adoptó este procedimiento fué el norteamericano, su paternidad, doctrinalmente hablando, se atribuye a los economistas ingleses Sidney Webb (184) y J.A. Hobson (185) a principios de este siglo (186). Las circunstancias que explican su implantación en Estados Unidos las referiremos en el apartado correspondiente a la exposición del Derecho comparado.

Otra modalidad de los métodos "per capita" es el sistema llamado de "quotient familial", que tiene su origen, por lo que al derecho positivo se refiere, en el sistema tributario francés. El sistema del "cociente" consiste en dividir el total de la renta imponible correspondiente a la unidad familiar en un cierto número de partes, determinado en función del número de personas de que está formada la familia, aplicándose el baremo progresivo al resultado así obtenido. El resultado de esta operación, multiplicado por el número de partes, determina la cuantía del impuesto a pagar (187). En este sistema el valor de "n" es función del número de miembros de la familia, valorando generalmente al cónyuge como 1 y a cada hijo por 0,50, pero siempre con independencia de cuál sea realmente el número de personas integrantes de la unidad familiar que obtengan rentas propias.

El método del "quotient familial" supone la aplicación de la idea básica del "splitting", pero ampliándola o, como dice Palao (188), llevándola hasta sus últimas consecuencias. En efecto, mientras el "splitting" limita al matrimonio la aplicación del principio de que el impuesto debe graduarse

en función del número de personas que han de satisfacer sus necesidades con cargo a la renta gravada, el "quotient" la extiende además a los hijos. Este sistema, al tener en cuenta de una manera plena las cargas familiares, aparece como una fórmula todavía más atractiva que el "splitting" para los defensores de la tributación según la renta "per capita". Frecuentemente se ha dicho que su principal ventaja radica en ser el único sistema que soluciona conjuntamente el problema del incremento de progresividad derivado de la acumulación y la consideración de todas las circunstancias familiares que puedan suponer aumento o disminución de cargas (189). Si bien como sabemos tal afirmación no es del todo cierta (190).

Los graves inconvenientes del "quotient familial" explican, sin embargo, que este método, aparentemente tan sugestivo, cuente con menos seguidores de los que en principio cabía esperar. En efecto, "si el método del 'quotient familial' supone la aplicación a ultranza del 'splitting', es lógico que sus ventajas e inconvenientes sean los mismos que los de este método, pero magnificados" (191). El principal defecto que se atribuye a este sistema es el elemento de arbitrariedad ínsito en la fijación de los divisores. Además, tratándose de divisores crecientes se acentúa la discriminación entre los contribuyentes solteros y casados, por un lado, y los de rentas bajas y altas, por otro (192).

Las propuestas de perfeccionamiento del "quotient" son muy variadas y, lógicamente, son análogas a las formuladas para el "splitting" (193). Recogemos aquí las contenidas en

un Proyecto de Reforma del impuesto sobre la renta presentado por el Gobierno francés en 1969 (194), en el que se formulaban dos alternativas:

-La primera combinaba dos medidas de modificación: por un lado, se establecían divisores crecientes según el número de hijos (hasta dos hijos, el divisor era 0,5 por cada uno; a partir de 3, era 1 por cada hijo); y, por otra parte, se fijaba un límite máximo a la reducción impositiva que lleva aparejada el cociente, duplicándose la cuantía de este límite a partir del tercer hijo.

-La segunda alternativa consistía en sustituir parcialmente el sistema del cociente familiar por deducciones en la base imponible. A los contribuyentes casados con hijos, primero se les deduciría la cantidad correspondiente a los hijos, y luego se les aplicaba el divisor 2 sobre la base imponible resultante. A los casados sin hijos, se les continuaba aplicando el sistema tradicional del cociente conyugal (divisor 2).

Al igual que señalábamos con relación al "splitting", las diversas propuestas de perfeccionamiento del "quotient familial" no eliminan adecuadamente los inconvenientes de este sistema, que sólo se aplica en Francia y en Luxemburgo, si bien en este país se trata más bien de una variedad del "quotient" originario (195).

Para finalizar esta exposición general de los distintos sistemas de imposición sobre las rentas familiares no nos queda sino hacer alusión al método de doble tarifa, consistente, en su forma más simple, como su propio nombre indica, en

la aplicación de escalas de tipos diferenciadas para los contribuyentes casados y los solteros (196).

El método de doble tarifa ha merecido las más diversas calificaciones: a veces es considerado como un sistema intermedio entre el método unitario y el método "per capita" (197), o se le incluye entre las posibles soluciones para evitar las discriminaciones originadas por la suma de rentas familiares (198), o entre las soluciones para compensar las cargas derivadas del mantenimiento de personas dependientes (199). En realidad, como sostiene Palao, cuya posición al respecto compartimos plenamente, "la existencia de una tarifa doble con una escala para casados sujetos a liquidación conjunta de sus rentas y otra para personas individuales es una característica puramente formal de un impuesto, no reveladora en sí misma de ningún criterio determinado acerca de la respectiva carga tributaria de dichos sujetos. Los tipos de ambas escalas pueden reflejar, en efecto, cualquier relación deseada entre el gravamen de los sujetos a los que se aplican" (200).

En este orden de cosas, se ha puesto de manifiesto (201) la semejanza existente entre el sistema de doble tarifa y el denominado "recargo de soltería" vigente en otro tiempo en nuestro país. El "recargo de soltería", que como su propio nombre indica se aplicaba a los contribuyentes solteros, respondía a la finalidad de adecuar la carga tributaria a las mayores cargas familiares, si bien, a nuestro entender de una manera imperfecta, ya que en realidad suponía exigir mayor cuota a quienes no tenían ese tipo de cargas (202). La Ley

de Reforma Tributaria de 1940 estableció que los contribuyentes solteros serían gravados multiplicando el tipo que fuese de aplicación por el coeficiente 1,3 (203), de ahí que, de modo simplificado, se operase aplicando la escala del impuesto y sumando a la cuota así hallada el llamado "recargo de soltería": 30 por ciento.

Asimismo, cuando la relación deseada entre el gravamen de los casados y de los solteros es igual a la resultante del "splitting" la doble tarifa, en realidad, viene a coincidir con este procedimiento; tal es, precisamente, la forma de aplicación del "splitting" en Estados Unidos (204).

Pero, naturalmente, "la aplicación de una doble tarifa cobra pleno sentido cuando no se limita a ser expresión formal de un criterio automático, como el "splitting" u otro cualquiera, sino que se utiliza precisamente por su flexibilidad para obtener la imposición relativa deseada en cada caso por el legislador" (205). El ejemplo más característico en este sentido lo constituye la propuesta del Comité Carter, que se concreta en la aplicación de una escala de gravamen para los que viven independientes y otra para las familias. La primera tiene mayor progresividad que la segunda hasta un determinado nivel de renta, en que se iguala la progresividad de ambas escalas; ello se debe a que en este punto puede considerarse que comienzan las economías de escala para la unidad familiar de modo que en ese punto tiende a coincidir la capacidad económica de la unidad familiar y de las personas que vivan independientes (206).

En opinión de Palao la doble tarifa tiene el inconveniente, frente a sistemas más simples y rígidos, como el "splitting", de hacer menos transparente para los ciudadanos la relación existente entre la tributación de la familia y de los individuos (207).

D.- Problemas derivados del trabajo de la mujer casada.

Una de las cuestiones que tradicionalmente vienen siendo abordadas dentro del problema amplio del tratamiento de las rentas familiares es la relativa a la tributación de la mujer casada, especialmente respecto de sus rentas derivadas del trabajo. Se afirma reiteradamente que la frecuencia cada vez mayor del hecho de la mujer casada trabajadora (208) obliga a plantearse de manera especial el tratamiento fiscal de la misma. Antes de referirnos a los aspectos más importantes del tema, consideramos necesario hacer las siguientes observaciones:

1ª: El problema nos interesa exclusivamente desde el punto de vista de la justicia tributaria, y no desde otras perspectivas distintas (209).

2ª: Es evidente que la referencia al problema que la tributación de la mujer casada plantea, desde el punto de vista de la justicia tributaria, se debe más a circunstancias sociales y sociológicas que a razones puramente jurídicas. Desde un punto de vista estrictamente jurídico el tema debería quedar referido al cónyuge que obtenga menor renta (210).

3ª: De la mera enunciación del problema se deriva que

nos referimos a las rentas de la mujer derivadas de la realización de una actividad remunerada, ya que, por lo que se refiere a las rentas del capital, como quedó indicado, respecto de ellas tienen especial consistencia y significación los argumentos básicos de la tributación conjunta.

Desde el punto de vista de la justicia tributaria la posición de la mujer casada trabajadora respecto al tratamiento fiscal de las rentas familiares presenta, fundamentalmente, dos aspectos de interés, según la perspectiva adoptada, por cuanto su situación puede ponerse de manifiesto en comparación con las dos situaciones siguientes: 1ª) Con la de la mujer soltera o, en general, la mujer a la que el Derecho tributario trata como un individuo aislado que realiza el mismo trabajo; aquí consideramos el problema de la mujer como individuo, como contribuyente, planteándonos la posible discriminación fiscal de la mujer casada. 2ª) Con la del matrimonio en que sólo trabaja un cónyuge, en cuyo caso comparamos, no la situación de la mujer, sino la del matrimonio en que ambos cónyuges obtienen renta, con otro matrimonio de igual renta, pero obtenida por uno solo de los cónyuges (211). En definitiva, el trabajo de la mujer casada plantea dos problemas relacionados con la neutralidad impositiva: neutralidad respecto a la mujer soltera y neutralidad entre matrimonios según se distribuya en ellos la obtención de la renta.

a) Situación respecto a la mujer soltera.

No son precisos ya muchos argumentos para comprender

que el único sistema que no altera la situación fiscal de la mujer después del matrimonio es el de tributación separada (212). En los sistemas de acumulación siempre se discrimina a la mujer casada frente a la soltera, salvo en el caso, puramente fortuito, de que tratándose de un sistema de promediación de la renta, marido y mujer obtengan ingresos en igual cuantía (213), ya que tanto en el método unitario como en los métodos "per capita" la renta de cada uno de los cónyuges se grava a un tipo impositivo que viene determinado no sólo por la cuantía de la propia renta sino también por la cuantía de la renta del otro.

En el método unitario la renta de la mujer (e igualmente la del marido) se grava al tipo correspondiente a la renta conjunta, por lo que su situación es claramente discriminatoria con relación a la mujer soltera con igual renta. Es frecuente afirmar que en el método unitario la renta de la mujer es gravada al tipo marginal del marido; esta opinión es una clara consecuencia de "la consideración tradicional según la cual la renta de la mujer se agrega a la del marido como cabeza de familia"(214). Asimismo, es una consecuencia de lo que consideramos una "visión parcial" del problema, ya que, por un lado, en este método la renta de la mujer no es gravada al tipo marginal del marido, sino a un tipo superior al mismo y , por otra parte, también el marido ve incrementado el tipo marginal -y consiguientemente el tipo medio- que recae sobre su renta, como consecuencia de la acumulación (215).

En los métodos "per capita", y ciñéndonos al "split-

ting", prototipo de los sistemas de promediación de la renta, la discriminación de la mujer casada frente a la soltera igualmente se produce (216), salvo en el caso puramente fortuito, como hemos dicho, de que la cuantía de la renta de la mujer sea exactamente igual a la del marido, en cuyo caso su situación no varía. Pero salvo en este supuesto, la mujer casada ve alterada su situación fiscal: si obtiene renta en cuantía inferior al marido, el tipo medio al que es gravada su renta es superior al que grava la renta (igual cuantitativamente) de la mujer que tributa de forma aislada; si su marido no obtiene renta, o la obtiene en inferior cuantía, su posición mejora frente a la soltera (217).

Si se quiere evitar esta diferencia de trato, no ya únicamente por un criterio de igualdad en la tributación de la mujer con independencia de su estado civil, sino también, y muy especialmente, por la influencia de aquella diferenciación sobre la neutralidad fiscal respecto al matrimonio, la solución puede ser tanto un sistema de imposición individual puro como la adopción de alguna de las "fórmulas intermedias" ya analizadas, especialmente, claro está, la que consiste en la tributación separada de las rentas ganadas de los cónyuges. Como hemos visto, existe una tendencia en la evolución del Derecho comparado que se inclina a preferir este sistema mixto (218).

- b) Comparación con los matrimonios en que sólo trabaja un cónyuge.

La equidad en el reparto de las cargas fiscales, por lo que a imposición de la familia se refiere, se centra no sólo en la distribución relativa del impuesto entre los solteros y los casados, sino también entre los matrimonios, en función de cómo se distribuye en ellos la obtención de la renta: se trata de diferenciar entre los hogares en los que la totalidad de la renta es obtenida por uno solo de los esposos, frente a los hogares en que los dos esposos tienen una actividad remunerada (219).

El problema se plantea desde los propios postulados del sistema de acumulación, que es el que se propone tratar por igual a los matrimonios de iguales rentas. Aunque, en principio, esa igualdad se persigue con independencia del origen y naturaleza de la renta, no cabe duda de que, desde el punto de vista de la equidad, es necesario dilucidar si esa independencia ha de mantenerse hasta el punto de que dos matrimonios con iguales ingresos deban soportar la misma carga tributaria, aunque en uno de ellos sean obtenidos sólo por el marido y en el otro por el marido y la mujer (220). Como decimos, el problema se plantea desde el propio fundamento del sistema de acumulación, ya que es generalmente reconocido por los defensores de este sistema que las ventajas económicas derivadas de la vida en común que implica el matrimonio, disminuyen cuando la mujer ejerce una actividad fuera del hogar (221).

Aunque el tema tiene una indudable trascendencia desde el punto de vista de la justicia tributaria, la cuestión no es indiscutida ni indiscutible. Por un lado, se argumenta

que los mayores costes que para la mujer casada supone el trabajar fuera del hogar (cuidado de la casa, atención a los hijos, etc...) debe reflejarse en la tributación de los ingresos que obtiene. Por otra parte se considera que el conceder una situación fiscal más ventajosa para los matrimonios en que ambos cónyuges trabajan, puede producir discriminaciones injustas, ya que es frecuente que la esposa permanezca en el hogar precisamente por la necesidad de atender a su familia, o también por no encontrar un puesto de trabajo. El problema se circunscribe entonces, en buena medida, a diferenciar entre los matrimonios en los cuales la mujer permanece en casa voluntariamente, sin tener responsabilidades familiares, por un lado y, por otro, todos los demás (222). Sin embargo, la dificultad de distinguir entre uno y otro tipo de situaciones limita el problema a los términos inicialmente expuestos: esto es, la diferenciación entre la tributación de los matrimonios, según que trabaje solamente uno de los cónyuges o los dos ejerzan una actividad remunerada.

Desde esta perspectiva es generalmente reconocido que "un hogar en el que uno solo de los esposos obtiene renta, debería pagar en total un impuesto mayor que un hogar en el que los dos esposos trabajan, a igualdad de renta total"(223). Para hacer efectiva esta distribución sólo existen dos posibilidades: 1) Inclusión de la "renta imputada" del ama de casa entre las del matrimonio; 2) Permitir a la mujer casada trabajadora la deducción de los mayores costes derivados de su situación (224).

La primera de estas dos vías plantearía dificultades casi insuperables (225). Por un lado, son conocidas las dificultades de cálculo de la renta virtual (226); por otro, se manifiesta la injusticia que supondría el gravar precisamente esta modalidad de renta imputada en sistemas tributarios en los que la generalidad de las rentas de esta especie escapan a la imposición (227). Así pues, dentro de los postulados de la imposición conjunta, no queda sino la otra solución, esto es, la consideración de los mayores gastos soportados por la mujer casada trabajadora (228).

Tampoco esta alternativa está exenta de dificultades. En primer lugar, la de determinar la cuantía de tales gastos, si bien esta dificultad es relativa; bastará con considerarlos como gastos necesarios para la obtención de la renta, previa justificación (229). Otra solución es la concesión de una deducción en la base o en la cuota, por un tanto alzado (230). En segundo lugar, existe la dificultad de delimitar cuándo procede tal desgravación, especialmente en los supuestos en que la mujer ayuda al marido en su actividad, lo cual es muy frecuente en determinadas actividades y profesiones (pequeños negocios familiares, actividades agrícolas, etc.), pero que se prestan fácilmente al fraude, dadas las posibilidades de manipulación de contratos entre cónyuges (231).

E.- Problemas relacionados con la definición de la unidad familiar.

La unidad familiar, como sabemos, es una realidad so-

cial y económica que asciende al mundo jurídico directamente a través de la normativa tributaria, por lo que es imprescindible que, cuando el legislador tributario acoja la figura de la unidad contribuyente familiar, delimite las personas incluidas en ella, es decir, que se defina la composición subjetiva de la unidad familiar. Es este un problema complejo, porque confluyen en él, al menos dos aspectos: la realidad económica de la unidad gravada y la regulación del ordenamiento jurídico privado relativa a la familia. El legislador ha de atender y combinar ambos aspectos, que constituyen sendos criterios de delimitación:

- un criterio que puede calificarse de meramente económico, y
- un criterio jurídico, siendo relevantes en este sentido:
 - las normas relacionales del Derecho de familia: matrimonio, filiación, patria potestad, etc. y
 - las normas reguladoras de las relaciones económicas familiares.

A ello hay que añadir exigencias derivadas de la racionalidad y virtualidad práctica, especialmente, claro está, la posibilidad de control de la aplicación efectiva de las normas, por lo que en ocasiones se opta por sacrificar "la perfección y la justicia distributiva en aras de una mayor simplicidad impositiva" (232).

El punto de partida o primera exigencia que debe darse para plantear la delimitación de la unidad familiar es que ésta debe referirse a personas que vivan en común, ya que,

en otro caso, no se produce esa realidad de la "comunidad doméstica" familiar. Esa comunidad que constituye una familia "está compuesta, al menos, por progenitores y procreados, y en la que pueden participar otras personas..., unidas ya por lazos de sangre, ya por el vínculo de sumisión a una misma autoridad" (233). Así las cosas, pueden diferenciarse tres modalidades teóricas de unidad contribuyente familiar, a las que ya nos hemos referido, según esté formada exclusivamente por los cónyuges, por los cónyuges más los hijos, o se incluyan además en ella otros miembros distintos de los hijos. Sin embargo, en la práctica de los sistemas fiscales las opciones se reducen a las dos primeras modalidades, descartándose la inclusión de otros miembros del grupo familiar (que no sean cónyuges e hijos), en la composición de la unidad contribuyente, aunque convivan en el mismo domicilio todos ellos (234). La razón fundamental de tal exclusión parece hallarse en que "a medida que nos alejamos de la familia nuclear se va debilitando paulatinamente la presunción de que existe una comunidad económica entre los parientes" (235). Esta idea se recoge en el Informe Carter, al considerar que, si bien esas personas se integran frecuentemente en el hogar familiar, existen otros casos en que esta relación social no existe más que en parte o incluso no existe en absoluto (236). En última instancia, debería comprobarse en cada caso cuál es la realidad de la familia, es decir, se trataría de una situación puramente de hecho, de las cuales, como norma general, huye el legislador cuando de delimitar la unidad familiar se trata. En consecuencia, puede afirmarse pacíficamente, como ponen de manifiesto

Antón, Díaz Malledo y García Martín (237) que "desde el punto de vista tributario se suele entender por familia no la familia 'prolongada' formada por la totalidad de la parentela y correspondiente a culturas pretéritas, sino la familia 'nuclear' (constituída por esposo, esposa e hijos), concepto sociológico que coincide con una de las acepciones jurídicas del término: la sociedad paterno filial".

Habiendo tratado hasta el momento de la tributación de las rentas familiares haciendo especial referencia al matrimonio, como ya quedó indicado, corresponde ahora referirnos a la tributación de los hijos y a los problemas planteados por situaciones familiares o de hecho, ya sean propiamente distintas de la conyugal, ya se produzcan dentro de la misma.

a) Tributación de los hijos.

Por lo que se refiere al tratamiento fiscal de los hijos, han de delimitarse dos cuestiones claramente diferenciadas, cuya distinción, por lo demás, es igualmente válida para otras personas de la familia distintas a los hijos: una es la relativa a la acumulación o no de sus rentas con las de los padres; otra, la que atañe a las cargas familiares derivadas de su manutención. Cuando hablamos de definición de la unidad familiar en sentido estricto nos estamos refiriendo únicamente a la primera de estas cuestiones, ya que la unidad familiar supone únicamente, como hemos manifestado en más de una ocasión, la delimitación de las personas cuyas rentas se van a integrar en la base imponible del impuesto. El trata-

miento fiscal de las cargas familiares que se derivan de la existencia de personas a cargo de otras, es un problema, como vimos, distinto y, en cierto sentido más amplio. Ahora bien, supuesta una modalidad determinada de unidad familiar, es evidente que esa delimitación ha de tener un reflejo en el ámbito de la subjetividad del impuesto. Dicho con otras palabras, cuando el legislador opta por una unidad contribuyente familiar forzosamente ha de partir de la composición de la misma para dar el tratamiento adecuado, por lo menos, a las personas que en ella se incluyan; después puede ampliar ese círculo de personas, a efectos de la consideración de las cargas familiares, pero no puede prescindir de las incluídas en la unidad contribuyente. En definitiva, aunque la definición de la unidad familiar no se refiere a las personas que van a ser tenidas en cuenta en el ámbito de la subjetividad del impuesto, una vez definida una determinada modalidad de unidad familiar ésta puede adoptarse para una serie de efectos más amplios o distintos de los que se derivan estrictamente del propio concepto.

En el sistema de acumulación de las rentas de los padres puede suscitarse la conveniencia de sumar a ellas las rentas de los hijos para formar la base imponible. La posibilidad se plantea únicamente con relación a los hijos menores de edad, aunque, por lo general, de optarse por la solución afirmativa, la acumulación se verifica cualquiera que sea la naturaleza de su filiación (238). De cualquier forma, es de advertir aquí la transacción o compromiso que subyace en esa delimitación, entre el criterio económico y el jurídico en

punto a la definición subjetiva de la unidad familiar, como ya hemos señalado.

Existen importantes argumentos tanto en favor de la inclusión de las rentas de los hijos en las de la familia, como en favor de su exclusión (239). En principio, la solución positiva parece más acorde con los postulados básicos de la acumulación, que son igualmente válidos con relación a los cónyuges como con referencia a los hijos. Particularmente, dos son los argumentos esencialmente esgrimidos desde esta perspectiva: primero, que las rentas de los hijos aumentan la capacidad económica de la familia (240) y, segundo, que evita las transacciones fraudulentas entre padres e hijos para eludir el impuesto (241). La acumulación de las rentas de los hijos menores encuentra además una explicación plausible en la legislación civil, que frecuentemente otorga a los padres facultades de administración sobre los bienes de aquéllos(242).

En contra de la acumulación se alega la excesiva dureza que puede suponer gravar determinadas rentas del menor al tipo marginal correspondiente a la renta acumulada de la familia (243), así como los efectos desestimulantes sobre el trabajo de los jóvenes (244). La acumulación se califica incluso de arbitraria (245). Generalmente se señala que la consideración de los hijos como miembros de la unidad contribuyente suele encontrarse condicionada en alto grado por el ordenamiento civil, así como que en este punto el legislador tributario suele prestar una especial atención a las normas relacionales del Derecho de familia y a las que regulan la titula

ridad de las distintas clases de rentas (246). Pero no siempre ocurre así (y de ello es un buen ejemplo nuestro IRPF) y también con relación a la tributación de los hijos es posible dar preferencia a los criterios económicos frente a los jurídico-privados (247).

Por lo que se refiere al Derecho comparado, las soluciones son, lógicamente, muy variadas: van desde la acumulación hasta la separación, pasando por soluciones intermedias (248). De entre estas últimas, pueden destacarse dos modalidades (249): la de tributación separada de las rentas "ganadas" del hijo, y la que consiste en acumular a las rentas de los padres únicamente las de los hijos que procedan de bienes cuya titularidad les haya sido transferida por aquéllos (250). Es interesante la propuesta del Comité Carter en este punto, que, aunque opta por la acumulación de las rentas de los hijos menores, recomienda varias disposiciones atenuantes en atención a determinados problemas que esta tributación conjunta plantea (251). Estas propuestas son las siguientes:

-El hijo menor de 21 años que vive fuera del hogar y está soltero, cuando obtiene rentas de su trabajo o de la explotación de un negocio, debe tener derecho a tributar separadamente, ya sea por su propia elección o por la de sus padres.

-El hijo soltero, de más de 21 años, pero menor de 25, que continúa estudiando, debe tener derecho de continuar formando parte de la unidad familiar integrada por sus padres, si ello le conviene. Es evidente la influencia de esta propuesta y de la anterior en nuestro IRPF de 1978.

-Las rentas de un hijo, miembro de la unidad familiar,

que procedan de su trabajo o negocio o de transacciones con extraños a la unidad familiar, deberían estar exentas del impuesto si no sobrepasan una determinada cuantía (fijada por el Comité en 500 dólares), no incluyéndose esta renta en la declaración familiar. Si las rentas del hijo son superiores a esta cantidad, no se añadiría a la renta familiar más que la parte que exceda de aquélla.

En cuanto al tratamiento fiscal de las cargas derivadas de la manutención de los hijos, hemos analizado ya las distintas técnicas de las desgravaciones, cualquiera de cuyas modalidades puede adoptarse al respecto (252). Hemos mencionado también la preferencia en el Derecho comparado por el sistema de deducciones fijas en la cuota (253), pudiéndose graduar la cuantía de las mismas en función de la edad de los hijos o del número de éstos (254).

Por último, cabe observar "la existencia común de una asimetría entre el régimen de las rentas de los hijos y el de las desgravaciones por ellos. Las primeras dejan de agregarse, en su caso, a las de los padres una vez alcanzada la mayoría de edad; por el contrario, las desgravaciones se suelen prolongar en el tiempo más allá de este límite. En el primer aspecto prevalece el dato jurídico civil sobre la realidad económica, que predomina en el segundo" (255).

b) Otras relaciones familiares y de hecho.

Bajo esta denominación pueden plantearse una variada serie de relaciones familiares, a las que únicamente haremos

una breve referencia. Por un lado, es necesario aludir a la existencia de parientes o miembros de la familia, distintos de los padres y los hijos. La presunción de la existencia de una comunidad económica en el seno de la familia no es en estos casos lo suficientemente fuerte como para servir de fundamento a una acumulación de sus rentas, por lo que no suelen incluirse en la unidad familiar en sentido estricto (256). Naturalmente, esto no excluye la posibilidad de que las leyes fiscales tengan en cuenta la obligación jurídica en muchos casos y moral en otros, de contribuir al mantenimiento de tales personas, admitiéndose la concesión de desgravaciones o deducciones, con una serie de límites y condicionamientos por lo general. En este sentido, tanto puede exigirse una dependencia económica de hecho, como la existencia jurídica de un deber de mantenimiento para que haya lugar a tal deducción (257).

En cuanto a las situaciones familiares basadas en comunidades distintas de la conyugal, nos encontramos fundamentalmente con los supuestos de familias en las que sólo existe el padre o la madre, y con los llamados "matrimonios de hecho" o "parejas unidas irregularmente".

En cuanto a las primeras ("padres" solteros o viudos, cónyuges divorciados o separados legalmente), tratándose de un método unitario suelen recibir la misma consideración que las familias "completas" (258), salvo en lo referente a la deducción por matrimonio, obviamente (259). Pero cuando el método vigente es el "splitting" u otro sistema de promediación

de la renta, surge el problema de si ha de serles aplicado o no a estas unidades familiares. Así, en el sistema norteamericano, a los "cabeza de familia" o de "hogar" ("heads of household"), concepto que designa, en términos generales, a la persona que mantiene a otra, se les aplica una tarifa específica, que les confiere una situación intermedia entre los solteros y los cónyuges que declaran conjuntamente sus rentas (260). El "quotient familial" se aplica también, por los países que lo adoptan, a este tipo de unidades, con diferentes divisores según los casos (261).

El supuesto de los "matrimonios de hecho" suele ser ignorado por regla general por las leyes tributarias(262). En esta circunstancia se ha visto en ocasiones una discriminación injusta hacia el matrimonio, cuando el sistema tributario establece un trato de disfavor a las parejas legalmente unidas. Incluso se ha hablado de un estímulo para no contraer matrimonio o para que se produzcan "divorcios en fraude de ley fiscal", aunque, como hemos dicho ya, se ha exagerado la posible influencia de la legislación fiscal sobre la inclinación a aceptar o rechazar la situación matrimonial (263).

Cuando el sistema de tratamiento fiscal de las rentas de los cónyuges suponga un trato más beneficioso, la equiparación de las uniones de hecho puede plantearse como un demanda de éstas (264). En nuestra opinión, en cualquiera de ambos supuestos, pretender equiparar estas "uniones de hecho" a los matrimonios legalmente constituidos tropieza con la dificultad fundamental de la prueba de las mismas, por lo que consi-

ramos adecuado no darles relevancia a efectos fiscales (265).

Por último, las separaciones de hecho que pueden darse dentro de la situación matrimonial suelen estar reconocidas (266), si bien como es lógico este reconocimiento se encuentra condicionado a la justificación de tales circunstancias: que exista un convenio regulador de la separación, se haya interpuesto la demanda, etc... Una excepción la encontramos en nuestro IRPF, en el que únicamente se tiene en cuenta la "separación judicial" (267).

F.- Unidad familiar y modalidades de asunción de la titularidad pasiva de la relación jurídica tributaria.

Para concluir este punto, relativo a los sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares, no nos resta sino hacer algunas breves consideraciones sobre las modalidades de asunción de la relación jurídica tributaria cuando se ha optado por un sistema de tributación familiar. En efecto, "tal cuestión surge únicamente en el sistema de imposición conjunta, pues la imposición separada no parece compatible más que con la plena independencia en la titularidad de las respectivas obligaciones " (268).

Como se recordará, en el tratamiento tributario de la familia deben diferenciarse claramente dos aspectos: uno, relativo a la determinación de la carga tributaria que ha de recaer sobre la familia o sobre sus miembros, cuya cuantía, como es sabido, depende fundamentalmente de la base imponible

y del tipo de gravamen. A los problemas que plantea este primer aspecto y a las distintas soluciones que a ellos se ofrecen nos hemos referido hasta ahora. Un segundo aspecto es el que hace referencia a la asunción de la titularidad pasiva de la relación jurídica tributaria y, dentro del mismo, en primer lugar de la obligación tributaria material, aspecto al que nos referimos en este momento.

Como ya advertimos en otro lugar, la atención dedicada al primer aspecto es por regla general muy superior a la dedicada al segundo; así lo hemos hecho también nosotros en esta parte de nuestro trabajo, ya que hemos de referirnos más extensamente a distintas modalidades de asunción de la obligación tributaria en otros momentos del mismo. Lo importante ahora es subrayar la diferencia entre ambas categorías de problemas, ya que en la no diferenciación entre ellos se encuentra el origen de buena parte de los problemas y confusiones que suscita la unidad familiar (269). La identificación entre la conveniencia, para algunos de que la familia sea la unidad contribuyente, y la necesidad de que la familia sea el sujeto pasivo de impuesto, es la más clara y trascendente muestra de esa confusión (270).

Efectivamente, una clara distinción entre ambos aspectos constituye tal vez el punto clave para el entendimiento y comprensión de la figura de la unidad familiar. Por un lado, nos encontramos con la determinación de la capacidad económica que se quiere someter a tributación y el cómo se va a efectuar ese sometimiento. Por otro, nos referimos al lado

pasivo de una obligación jurídica. En el primer supuesto hablamos de unidad contribuyente y sistemas de tratamiento fiscal de la misma; en el segundo, del sujeto pasivo del impuesto y de modalidades de asunción de la titularidad correspondiente (271). Naturalmente, lo más sencillo y lo normal es que asuma esa titularidad quien manifiesta la capacidad económica gravada por el tributo, pero no siempre ocurre así (272). Esa "disociación" puede ser muy heterogénea y deberá valorarse en cada supuesto en función de la regulación conferida por el ordenamiento tributario de que se trate. Por lo que a nosotros ahora nos interesa, cuando el legislador ha optado por la familia, más o menos ampliamente considerada, como unidad contribuyente, son varias las soluciones posibles en punto a la atribución de la titularidad pasiva de la obligación tributaria (273).

a) Titularidad separada. En este caso, cada uno de los cónyuges o, en general, de los miembros de la unidad familiar, es deudor de una obligación tributaria distinta de las que vinculan a los demás. El inconveniente que esta solución tiene, desde el punto de vista de la Administración, es la mayor dificultad derivada de la necesidad de practicar liquidaciones independientes. La liquidación separada puede realizarse a elección del contribuyente, sin que ello influya sobre la cuantía total del impuesto (274).

b) Titularidad única. Se caracteriza por la existencia de una sola deuda tributaria por cada unidad familiar. Esta segunda solución puede adoptar, a su vez, alguna de estas dos

modalidades:

a') Asunción de la titularidad por uno solo de los miembros de la familia, generalmente el marido o la persona que posea la administración de los bienes de la familia (275) a quien se imputan o atribuyen todas las rentas que concurren en el núcleo familiar, es decir, las suyas y las de los demás individuos componentes de la familia que, en principio, no adquieren la condición de sujetos pasivos. No parece haberse hecho cuestión suficiente de esta interesante forma de titularidad, que se ha aceptado como la natural prolongación en el ámbito fiscal de las facultades civiles que el marido poseía hasta fechas recientes (276).

b') Atribución de la titularidad a la unidad familiar, tesis defendida a partir de la concepción de la unidad familiar como sujeto pasivo sin personalidad jurídica. Esta era la solución adoptada en el Proyecto de Ley del Impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978, basándose en el tenor literal del artículo 33 de la Ley General Tributaria, reconduciendo esta figura al concepto de "unidad económica susceptible de imposición" (277). La solución, sin embargo, finalmente acogida en el texto definitivo de la Ley e sin duda preferible a ésta, ya que la figura de los sujetos sin personalidad plantea demasiadas incertidumbres como para servir de base adecuada para la solución técnica de la obligación tributaria familiar. Por otra parte, una configuración en este sentido plantearía el problema de determinar el alcance jurídico que reviste dicho reconocimiento: si la consideración de la familia agota sus efectos en la configuración sub-

jetiva del hecho imponible o determina, además, su posición deudora en relación con la obligación impositiva (278).

c) Titularidad solidaria. En este supuesto cada uno de los miembros de la unidad familiar es deudor frente a la Hacienda Pública por el total impuesto de aquélla. En principio, existe también una sola obligación tributaria, con una pluralidad de sujetos; sin embargo, las dudas que a tal respecto plantea la naturaleza jurídica del vínculo solidario, no permite incluirla en el apartado anterior (279). Esta forma de titularidad presenta un especial interés, especialmente garantista, desde el punto de vista de la Hacienda Pública, ya que supone la declaración de la responsabilidad solidaria de todos los sujetos pasivos incluidos en la unidad familiar, mientras que en el caso de titularidad única puede ser discutido si la responsabilidad no afecta más que a los bienes del marido y a los de la sociedad conyugal. Es posible, no obstante, combinar la solidaridad con la ejecución separada, de forma que ésta tenga lugar frente a cada miembro de la unidad familiar por su cuota parte correspondiente. De esta manera se armonizan las ventajas de la gestión y liquidación conjuntas y única del impuesto con el respeto a la autonomía patrimonial de los componentes de la familia. Esta posibilidad está regulada en la "Abgabenordnung" alemana de 1977, en sus parágrafos 268 y siguientes (280). En principio, puede parecer extraño hablar de titularidad solidaria, con responsabilidad limitada para cada sujeto pasivo a su parte de deuda correspondiente. Ciertamente, esta forma de responder parece

contraria a lo que constituye la esencia de la solidaridad, si bien cabe entender que verdaderamente esta contradicción no se produce, acudiendo a las nociones de débito y responsabilidad. Así, en el supuesto que comentamos, los cónyuges son, en principio, deudores solidarios, pero sólo responden de su parte alícuota de la deuda (281). No obstante, la calificación del supuesto es problemática ya que es cuanto menos dudoso que pueda aceptarse una disociación entre deuda y responsabilidad en el sentido expuesto (282).

Al aspecto de la responsabilidad se le prestó mayor atención en el Congreso de la IFA de 1955 que en el celebrado en 1972, incluyéndose entre sus resoluciones "que es anormal que cualquiera de los cónyuges pueda ser, directa o indirectamente, responsable del pago de impuestos adeudados por la renta aportada por el otro, cuando sólo este último tiene la disposición de ellas en virtud del Derecho civil o de familia" (283).

3. DERECHO COMPARADO.

La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978 se refería a la unidad contribuyente afirmando que, aunque pudiera parecer obvio, tal como indica su denominación, que este Impuesto debe gravar en todo caso la renta de cada sujeto pasivo considerado aisladamente, "sin embargo, aunque el principio general es éste, todas las legislaciones fiscales, y también este Proyecto de Ley, consideran que, en el caso de contribuyentes que forman parte de una familia, es dicha familia la que debe constituir la unidad contribuyente, acumulándose, en consecuencia, la totalidad de las rentas pertenecientes a sus miembros" (284).

Basta una ligera incursión a algunas de esas legislaciones para comprobar que tal afirmación sólo es parcialmente válida. Aunque, desde luego, es frecuente que en el impuesto sobre la renta la unidad contribuyente sea la familia, adoptándose un sistema de acumulación, no faltan sistemas tributarios en los que la unidad de imposición es el individuo (285) y, por regla general, cuando se establece un sistema de imposición acumulada o familiar, se prevén importantes excepciones a la misma. Por otro lado, como sabemos, tan significativa como la elección uno u otro sistema de imposición es el método elegido para la acumulación de las rentas familiares, y en este punto es difícil encontrar en el Derecho comparado un sistema en el que la acumulación se lleve a cabo con tanta

amplitud y rigidez como la prevista en nuestra Ley de 8 de septiembre de 1978, al menos, entre los países más próximos a nuestra área cultural y geográfica, a los cuales limitamos nuestro estudio.

Como hemos señalado, cabe afirmar que los ordenamientos en los que el impuesto sobre la renta se aplica en función de la acumulación de las rentas familiares (ya de los cónyuges ya también de los hijos), siempre prevén importantes excepciones a esa regla de la acumulación y, en ocasiones, se concede a los cónyuges un derecho de opción. Además, es difícil justificar, con base en el Derecho comparado, un régimen de acumulación que tan gravoso resulta para la familia respecto al impuesto que hubiera correspondido en el supuesto de que sus miembros tributasen separadamente (286).

Limitándonos a los principales países europeos, y a una referencia al sistema norteamericano, fundamentalmente por el interés que el origen de la adopción del "splitting" en este país presenta, iremos viendo en líneas generales la estructura de la imposición sobre la renta en cada uno de ellos, dando una reseña de su evolución histórica cuando ello sea de interés. Asimismo, no nos limitaremos a exponer cuál es la unidad contribuyente en cada uno de estos países, lo que daría una visión parcial y en muchos casos errónea del sistema adoptado, sino que intentaremos dar una visión general de cuál es en cada caso el sistema de imposición de las rentas familiares (287).

A.- Francia.

- a) La imposición sobre la renta. Breve reseña de su evolución histórica (288).

El sistema francés de imposición sobre la renta arranca de la primera guerra mundial, que reemplazó al sistema llamado de las "cuatro viejas" (289). Después de numerosos intentos de reforma, y bajo el impulso del Ministro de Hacienda Joseph Caillaux, la imposición sobre la renta fué completamente modificada por una serie de leyes adoptadas entre el 29 de marzo de 1914 y el 31 de junio de 1917. Los promotores de la reforma de 1914-1917 se inspiraron en dos ejemplos extranjeros: las cédulas británicas y el impuesto global prusiano. El sistema comportaba dos niveles de imposición: en el primero, las diversas categorías de rentas eran gravadas separadamente por impuestos distintos, llamados cédulas ("cédules"); en el segundo, el conjunto de las rentas era gravado por el Impuesto General sobre la Renta ("Impôt Général sur le Revenu"). Las cédulas (en número de ocho), permitían un tratamiento discriminatorio según el origen de la renta, en todas las fases de la imposición. En el nivel global, la extensión de la materia imponible quedaba reducida por la falta de exactitud de la evaluación de muchas de las diversas clases de rentas, lo que llevó a una elevación considerable de los tipos de gravamen.

En principio, este impuesto debía efectuar la personalización por diferentes sistemas: deducciones en la base, reducciones por cargas familiares, baremos progresivo. Pero los

dos primeros procedimientos se extendieron paulatinamente a los impuestos cedulares sobre los beneficios y sobre los sueldos y salarios, sin que, por otra parte, ganara en justicia, pués los "forfaits" y las posibilidades de fraude quebrantaban la base del impuesto, lo que se traducía, además, en un escaso rendimiento recaudatorio (290).

El rápido envejecimiento del sistema instaurado en 1914-1917 propició una nueva reforma: la de 1948, origen del moderno sistema francés de imposición. La reforma de 1948 se caracterizó por tres innovaciones fundamentales: el intento de unificación de la imposición sobre la renta de las personas físicas, la creación de un impuesto sobre las sociedades y la globalización de las rentas de la empresa.

Por lo que se refiere a la unificación de la imposición sobre la renta de las personas físicas, la supresión de las cédulas representó un paso importante hacia la misma, así como una cierta simplificación del sistema. Sin embargo, el nuevo impuesto llamado "Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques", establecido en sustitución de los impuestos cedulares y del Impuesto General sobre la Renta, se subdividía en un impuesto proporcional y en un impuesto progresivo, muy próximo al antiguo Impuesto General. La unificación, por tanto, no fué más que parcialmente conseguida en 1948.

La acentuación de la unificación del impuesto sobre la renta se llevó a cabo por la reforma de 1959, mediante la supresión del impuesto proporcional (que había alcanzado en 1958 el tipo del 22 por ciento), y de la modificación del an-

tiguo "sobreimpuesto" progresivo en un verdadero impuesto unitario sobre la renta de las personas físicas. La reforma llevada a cabo por la Ley de 12 de julio de 1965 y disposiciones subsiguientes, incidió sobre importantes puntos de la imposición de las empresas y de las rentas del capital mobiliario.

El Impuesto sobre Sociedades ("Impôt sur les Sociétés"), nacido en la reforma de 1948, tras sucesivas reformas parciales (1959, 1965, 1976, 1979), se aplica, en principio, sólo a las sociedades de capitales, mientras que las sociedades de personas tributan en régimen de transparencia, salvo que opten por quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Las normas sobre la determinación del beneficio gravado por este último impuesto son similares a las que se aplican para determinar los beneficios industriales y comerciales gravados en el Impuesto sobre la Renta.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

("L'Impôt sur le Revenu"): la imposición "par foyer" y el "quotient familial".

La denominación de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (reforma de 1948), fué sustituida en la Ley de 21 de diciembre de 1970 por la de Impuesto sobre la Renta ("Impôt sur le Revenu"). El artículo primero del "Code Général des Impôts" (CGI) dispone que: "Se establece un impuesto anual único sobre la renta de las personas físicas, designado con el nombre de Impuesto sobre la Renta. Este impuesto grava la renta neta global del contribuyente...". El impuesto es

progresivo y su tarifa aumenta por tramos. La unidad contribuyente es la familia, aunque la progresividad es modulada por el sistema del "quotient familial". Las rentas familiares no son sometidas a ningún otro impuesto. En el capítulo de los impuestos locales, las familias no pagan más que la Contribución Mobiliaria, que grava el valor locativo de la vivienda.

El principio de imposición familiar ("par foyer familial") se remonta al origen mismo de este impuesto, es decir, al Impuesto General sobre la Renta establecido por la Ley de 15 de julio de 1914, principio que figura actualmente en el art. 6,1 del CGI.

La aplicación del Impuesto sobre la Renta depende de las nociones de domicilio fiscal y de fuente de la renta. Es necesario distinguir dos categorías de personas: las domiciliadas en Francia, que son gravadas por el total de sus rentas, y las que tienen su domicilio fiscal fuera de Francia, que, en principio, están sometidas al impuesto si tienen rentas de origen francés o si disponen de una vivienda en este país.

-Personas domiciliadas en Francia: definición del domicilio fiscal (291).

1. Hogar en Francia. Con carácter general se entiende por hogar ("foyer") el lugar donde el contribuyente o su familia (esposa e hijos) habita normalmente, es decir, el lugar de su residencia habitual. La noción de "hogar" permite considerar como domiciliado fiscalmente en Francia al contribuyen-

te que, aunque ejerza su actividad profesional en el extranjero, tenga a su mujer y a sus hijos residiendo en Francia.

2. Lugar de residencia habitual en Francia. A este efecto es suficiente con que una persona haya residido en Francia más de 183 días en el curso de un mismo año, para que sea considerado como residente durante el mismo.

3. Actividad profesional en Francia. Este criterio se aplica a quienes ejercen una actividad profesional, asalariada o no, salvo que justifiquen que se trata de una actividad ejercida a título accesorio (292).

4. Centro de intereses económicos. Se trata del lugar donde el contribuyente posee la sede de sus negocios o donde administra sus bienes; asimismo, puede tratarse del lugar donde el contribuyente tiene el centro de sus actividades profesionales o donde obtiene la mayor parte de sus rentas (293).

Los extranjeros domiciliados en Francia son gravados en principio (bajo reserva de Convenios Internacionales), por el conjunto de sus rentas, ya sean éstas de origen extranjero o de origen francés (294).

-Personas domiciliadas fuera de Francia. Se diferencia entre los que no disponen de una vivienda en Francia y los que sí disponen de ella. Los primeros no son sometidos al impuesto más que si obtienen rentas de origen francés, y únicamente son gravados por estas rentas. Los segundos son sometidos al impuesto ya por sus rentas de origen francés ya sobre una "base estimada" ("forfaitaire") igual a dos veces el valor locativo de su o sus viviendas, en el caso de que no ob-

tengan renta alguna en este país, o sea menos elevada (295).

- La imposición "par foyer".

Cada "contribuyente" (296) está sometido al impuesto tanto por sus beneficios y rentas personales como por los de su mujer y los de sus hijos a su cargo (art. 6,1 del CGI). Esta regla de la imposición "par foyer" tiene dos excepciones:

1ª) El contribuyente puede optar por la imposición separada de los hijos a su cargo cuando éstos obtengan una renta de trabajo o de un patrimonio independiente al de aquél.

2ª) La mujer casada puede optar por la imposición separada en los tres casos siguientes: cuando existiendo separación de bienes, ya sea convencional o judicial, no vive con su marido; cuando habiendo presentado demanda de separación o de divorcio haya obtenido del juez autorización para ocupar una residencia separada; cuando habiendo sido abandonada por su marido, o habiendo abandonado ella misma el domicilio conyugal, obtiene rentas propias. Cuando los cónyuges son gravados separadamente, cada uno de ellos es considerado como un soltero, con los hijos que tenga a su cuidado.

La renta imponible de la familia es igual a la suma algebraica de las rentas de sus miembros. Las posibles pérdidas sufridas por uno de ellos se compensa con la renta de los demás. Existen determinados gastos deducibles de la renta global, de los cuales a nuestros efectos son de mencionar los siguientes:

-Gastos por el cuidado de hijos pequeños: se concede a los viudos, viudas, divorciados y matrimonios cuando ambos

cónyuges trabajen la jornada completa. La deducción procede únicamente por el cuidado de los hijos menores de 4 años (297).

-Pensiones alimenticias. Como regla general, las pensiones alimenticias satisfechas en los supuestos previstos por el Código Civil ("Code Civil", arts. 205 a 211) son deducibles de la renta del duedor alimentario, si bien con ciertas condiciones y requisitos, que varían en función de cada supuesto:

-Respecto de los pagos de alimentos entre ascendientes y descendientes, deben responder a una necesidad real del que los percibe.

-Respecto a las pensiones alimenticias satisfechas a los hijos mayores de edad, se dispone una cuantía límite por año e hijo (14.230 francos), así como la imposibilidad de computar como gasto las prestaciones por alimentos cuando el hijo sea considerado "a cargo del contribuyente", a efectos del "quotient". Asimismo, se disponen reglas específicas según que se trate de hijo casado o soltero (298).

-Con relación a las pensiones alimenticias en caso de divorcio o separación, son deducibles las correspondientes a mantenimiento de los hijos y las debidas al cónyuge o ex-cónyuge, si bien con relación a estas últimas se exige que sean debidas por decisión judicial, ya en virtud de sentencia ya por haberse interpuesto demanda de separación o divorcio, y siempre que los cónyuges vivan efectivamente separados.

Como regla general en cuanto a la imposición "par foyer", la ley fiscal toma en consideración únicamente las si-

tuaciones constituídas al amparo del Derecho civil (299): matrimonio, divorcio y viudedad, no dándose relevancia a las uniones de hecho, y en cuanto a las separaciones únicamente en cuanto a los efectos anteriormente señalados.

- El "quotient familial".

El sistema del cociente familiar fué establecido en Francia por la Ley de 31 de diciembre de 1945 (300). Se ha puesto reiteradamente de manifiesto la doble finalidad del mismo, que se concreta en un objetivo demográfico (se pensaba en un efecto incitador de la natalidad por el efecto de reducción del impuesto) y en un objetivo de equidad (puesto que la capacidad contributiva del cabeza de familia disminuye en función de las cargas de mantenimiento de los hijos) (301).

El cálculo del impuesto sobre la renta familiar se efectúa a través de las siguientes fases:

En primer lugar, la renta neta global es dividida por un determinado número de parte, fijado en función de la situación familiar del contribuyente (302).

Al resultado de esta división se le aplica el baremo progresivo, obteniéndose la imposición concerniente a una parte.

La cuantía del impuesto relativo a una parte se multiplica por el número de partes para obtener la cuantía bruta del impuesto.

La cuantía neta del impuesto es obtenida después de la aplicación de ciertas imputaciones.

La fecha con relación a la cual se determina la situación y las cargas familiares es, en principio, el 1 de enero, pero en caso de matrimonio durante el año o de aumento de las cargas familiares durante el transcurso de mismo, puede tomarse en cuenta la situación existente al 31 de diciembre.

La determinación del número de partes supone la consideración de las personas a cargo del contribuyente, en las que hay que diferenciar los hijos y otras personas a su cargo (arts. 194 y ss. del CGI). Son considerados como hijos a cargo del contribuyente: los menores de 21 años, los mayores de 21 pero menores de 25 que prosiguen sus estudios, los que estén cumpliendo el servicio militar -con independencia de su edad- y los disminuidos o inválidos, sea cuál sea su edad (303). En principio, los hijos solteros mayores de 18 años y los casados, de cualquier edad, son gravados independientemente, pero, no obstante, pueden optar por la posibilidad de integrar el hogar de sus padres cuando cumplen una de las tres primeras condiciones mencionadas. En este caso, el hijo soltero cuenta como una media parte a efectos de determinar el "quotient", mientras que por el hijo casado lo que se permite es la deducción en la base, en concepto de alimentos, que ya hemos mencionado (304).

Por otra parte, todo contribuyente puede considerar como estando a su cargo a sus ascendientes, hermanos o hermanas disminuidos físicamente, así como a los de su cónyuge, con la condición de que convivan en el mismo domicilio (305).

En cuanto a la determinación en concreto del número

de partes, existe un principio y unas excepciones. El principio es que los solteros, divorciados o viudos, sin cargas de familia, tienen derecho a una parte. El contribuyente casado tiene derecho a dos partes, a las que se añade una media parte por persona a su cargo.

Las excepciones son las siguientes, fundamentalmente:

1) A partir del periodo correspondiente al año 1980, el tercer hijo a cargo del contribuyente da derecho a media parte suplementaria. 2) Los solteros, casados o viudos sin cargas de familia tienen derecho a una parte y media cuando hubieren tenido hijos que hayan fallecido, o cuando sean inválidos o disminuídos. 3) Para los solteros y divorciados que tengan cargas de familia, la primera persona a su cargo da derecho a una parte entera en lugar de media parte.

El número de partes a tomar en consideración para la división de la renta imponible puede fijarse como sigue:

-Soltero, divorciado o viudo, sin hijos a su cargo.....	1
-Casado, sin hijos a su cargo.....	2
-Soltero o divorciado con 1 hijo a su cargo.....	2
-Casado o viudo con 1 hijo a su cargo.....	2,5
-Soltero o divorciado con 2 hijos a su cargo.....	2,5
-Casado o viudo con 2 hijos a su cargo.....	3
-Soltero o divorciado con 3 hijos a su cargo.....	3,5
-Casado o viudo con 3 hijos a su cargo.....	4
-Soltero o divorciado con 4 hijos a su cargo.....	4
-Casado o viudo con 4 hijos a su cargo.....	4,5

Y así sucesivamente, aumentando media parte por hijo a cargo del contribuyente.

Como hemos dicho, al resultado de la división de la renta por el número de partes que corresponda, se le aplica

la tarifa progresiva (306), obteniéndose así el impuesto relativo a una parte. Esta cantidad es entonces multiplicada por el número de partes y el resultado determina la cuantía del impuesto (307). La cuantía neta del impuesto se obtiene deduciendo a la cantidad así obtenida los "avoir fixcaux" o créditos de impuesto relativos a las rentas de capital mobiliario y las retenciones realizadas sobre ciertas categorías de rentas. La "majoration" del impuesto instituída en 1981, ha sido disminuída para 1983 (308).

Es necesario subrayar la importante limitación introducida al régimen del "quotient familial" por la Ley de Finanzas para 1982, según la cual la deducción o reducción del impuesto como consecuencia de la aplicación del método expuesto no puede exceder de 7.500 francos por cada media parte en concepto de hijo a cargo de contribuyente. Tal limitación hubo de ser adoptada como consecuencia de las continuas críticas de que era objeto el sistema, por la discriminación que conlleva en el tratamiento fiscal de las rentas elevadas frente a las rentas modestas (309).

Este es el régimen aplicable a las personas que tienen su domicilio fiscal en Francia. Aquellos cuyo domicilio fiscal está situado fuera de Francia son gravados en el marco de una obligación fiscal restringida que, como sabemos, es diferente según que el contribuyente disponga o no de una vivienda en este país.

Para los no domiciliados que no disponen de una vivienda en Francia, existe una derogación del principio de la pro-

gresividad del impuesto: la ley prevé que el impuesto no puede ser inferior al 25 por ciento de la renta imponible. Sin embargo, esta imposición mínima no se aplica a quienes pueden justificar que la imposición en Francia de su renta global mundial supondría una imposición inferior a ese mínimo. Si esta prueba es aportada, los contribuyentes interesados son sometidos al impuesto según el baremo progresivo y el cociente familiar aplicable a los domiciliados (art.197,A del CGI).

Para los no domiciliados que disponen de una o más viviendas en Francia, cuando son gravados sobre la base "forfaitaire" consistente en 3 veces del valor locativo de la vivienda, el impuesto se calcula según el baremo progresivo y el cociente familiar aplicable a los domiciliados, y no es de aplicación el impuesto mínimo previsto para las rentas de origen francés. No obstante, este sistema de imposición "forfaitaire" mínima comporta importantes excepciones que reducen considerablemente su aplicación. Así, no procede cuando las rentas de origen francés sean superiores a la base de imposición "forfaitaire", en cuyo caso es la cuantía de estas rentas la que debe tenerse en cuenta. Tampoco es aplicable a los domiciliados en un país que haya concluído con Francia un Convenio de doble imposición.

B.- Bélgica.

a) La imposición sobre la renta.

La actual estructura de la imposición sobre la renta

en Bélgica deriva de la Ley de 20 de noviembre de 1962. Sin embargo, para valorar realmente el alcance de esta reforma conviene hacer alguna referencia a la evolución de la estructura de aquella imposición.

En 1821 fueron establecidos en Bélgica tres impuestos directos: la "contribution foncière", la "contribution personnelle" y "le droit de patente". La contribución personal constituía un impuesto sobre la renta global del contribuyente, determinada por un método indiciario (310). A estos tres impuestos la Ley de 1 de septiembre de 1913 añadió la "taxe sur les revenus et profits réels", que constituía una especie de imposición sobre la renta de los valores mobiliarios. Por Ley de 29 de octubre de 1919 se sustituyó este sistema de impuestos directos por un sistema dualista de imposición, inspirado en la reforma francesa de 1914-1917. Efectivamente, se combinó un sistema cedular con una imposición sobre la renta global, realizada por el denominado "Impôt Complementary Personnel", que gravaba el conjunto de las rentas sometidas a los impuestos cedulares (311).

Esta estructura de imposición fué objeto de reforma por la mencionada Ley de 20 de noviembre de 1962, siendo la más importante llevada a cabo desde la efectuada en 1919. El antiguo sistema de impuestos cedulares fué sustituido en esa fecha por un impuesto único sobre la renta global del contribuyente. Este impuesto varía según la cualidad del sujeto pasivo, distinguiéndose:

- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

("Impôt des Personnes Physiques"), que grava a los residentes por el conjunto de todas sus rentas, cualquiera que sea su naturaleza y origen.

-El Impuesto de Sociedades ("Impôt des Sociétés"), que grava a las personas jurídicas residentes en Bélgica que ejercen operaciones de carácter lucrativo.

-El Impuesto de las Personas Jurídicas ("Impôt des Personnes Morales"), al que están sujetas las entidades dotadas de personalidad jurídica y residentes en Bélgica, que no realicen actividades con una finalidad lucrativa.

-El Impuesto de los no residentes ("Impôt des non-résidents"), que grava a las personas físicas o jurídicas, no residentes en Bélgica, por los rendimientos obtenidos o satisfechos en el territorio del Estado.

El antiguo sistema de impuestos cedulares no desapareció por completo, ya que subsiste a través de la institución del "précompte", que es una especie de entrega a cuenta sobre el impuesto global. Existen tres grandes categorías de "précomptes": el inmobiliario, el mobiliario y el profesional. Aunque se han introducido algunas modificaciones en 1973, 1980 y 1982, la legislación fiscal belga no ha sufrido ninguna reforma fundamental desde 1962.

- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Impôt des Personnes Physiques"). La imposición "par foyer". Sus excepciones.

El Impuesto de Personas Físicas (312) presenta las siguientes características fundamentales:

Se trata de un impuesto sintético y progresivo. La renta global de los habitantes del Reino comprende las obtenidas o satisfechas tanto en Bélgica como en el extranjero.

El impuesto se adapta a la capacidad contributiva del deudor teniendo en cuenta las cargas familiares, determinados gastos personales y ~~otros~~ elementos de naturaleza análoga.

Los esposos son gravados, en principio, conjuntamente, sobre la renta acumulada. A esta acumulación se añaden igualmente la renta de los hijos, cuando los padres tienen el disfrute legal de las mismas.

El impuesto es anual; salvo excepción, el periodo impositivo se corresponde con el año civil.

Están sujetos al impuesto los residentes en el territorio del Estado. Son consideradas residentes las personas físicas que tengan en Bélgica su domicilio fiscal y aquellas que hayan establecido en este país la sede de su patrimonio ("siège de la fortune"). La noción de domicilio fiscal no se corresponde con la de domicilio civil; responde a un estado de hecho: la permanencia o la residencia efectiva en el país. Por "siège de la fortune" hay que entender, no el lugar en el que se encuentran los bienes integrantes del patrimonio, sino el lugar en el que el titular de estos bienes realiza o supervisa la administración de los mismos. La "siège de la fortune" puede ser igualmente el lugar en el que una persona realiza sus negocios o sus ocupaciones.

Como regla general, rige la imposición "par foyer" (313): las rentas de los esposos se acumulan, con independencia de cuál sea el régimen económico matrimonial. La cotización está establecida a nombre de los dos cónyuges. A partir del periodo impositivo correspondiente a 1981 para esta acumulación se prevén las siguientes situaciones particulares (art. 75 del CIR):

No se aplica la acumulación al año durante el cual se haya contraído matrimonio, ni tampoco en el que se produzca la disolución del mismo o tenga lugar la separación de cuerpos y de bienes. En esos casos cada uno de los esposos es gravado separadamente, por todas las rentas del año en el que se haya producido uno de esos sucesos.

En caso de separación de hecho cada uno de los esposos es gravado separadamente por sus propias rentas. Sin embargo, en este supuesto la tributación separada se aplica únicamente a partir del año siguiente a aquel en que se haya producido tal separación y en el que, por tanto, ésta haya sido efectiva durante todo el periodo impositivo. En consecuencia, las rentas de los esposos obtenidas durante el año en que tenga lugar la separación de hecho deben ser acumuladas, incluso aunque se haya interpuesto demanda de separación o divorcio.

Reglas especiales se disponen también para el supuesto de fallecimiento del cabeza de familia, según ejerza o no una actividad profesional. En el primer caso la renta imponible comprende los ingresos obtenidos por los esposos hasta la fecha del fallecimiento, incluyéndose en ella asimismo la que corresponda al fallecido y haya sido recibida por la sucesión

durante la parte del año posterior al fallecimiento. Cuando el jefe de familia no ejerza una actividad profesional la renta imponible comprende únicamente las recibidas por los cónyuges hasta la fecha del fallecimiento.

Por lo que se refiere a las rentas de los hijos, se acumulan a las de sus padres cuando éstos tengan el disfrute legal de las mismas, regulado por los artículos 381 a 397 del "Code Civil", entendiéndose por "disfrute legal" el derecho que la ley civil confiere a los padres de usar los bienes muebles e inmuebles de sus hijos y de disponer de las rentas de tales bienes. La acumulación tiene lugar respecto de los hijos legítimos y adoptivos, pero no respecto de los hijos naturales. Como consecuencia de esta norma general, se derivan importantes normas particulares, según las cuales, no se acumulan en ningún caso a las rentas de los padres:

- las obtenidas por los hijos de su trabajo;
- las bolsas, ayudas o becas de estudio concedidas a los hijos;
- los pagos por alimentos que correspondan a los hijos;
- las rentas de los hijos naturales, como ya ha quedado indicado, así como las de los hijos incapacitados ("inter-dits").

En estos supuesto, y respecto a estas rentas, el hijo es siempre gravado separadamente. La imposición separada rige asimismo como principio general respecto de los huérfanos.

El sistema de tratamiento fiscal de las rentas familiares exige diferenciar por una parte el régimen de tributación

conjunta y, por otra, la atención dedicada a las cargas familiares. La tributación conjunta se rige por unas reglas especiales, ampliamente modificadas por la citada Ley de 11 de abril de 1983, y que son reguladas en los artículos 80 a 87 del CIR. Estas reglas son verdaderamente complejas, y son distintas según la cuantía de las rentas obtenidas y la naturaleza de las mismas. Como principio general, pueden calificarse de normas de reducción del impuesto en favor de los esposos. Dentro de ellas hay que distinguir los siguientes supuestos y regímenes:

1) Si la renta de los esposos no supera la cifra de 750.000 francos belgas. Dentro de este caso hay que diferenciar:

a) Si uno solo de los esposos obtiene rentas profesionales (314): el tipo a aplicar a la totalidad de la renta se determina teniendo en cuenta únicamente el 74 por ciento de la misma ("régime du fractionnement").

b) Si los dos cónyuges obtienen rentas profesionales, tanto si ejercen una actividad distinta uno del otro, como si un cónyuge ayuda al otro en su actividad ("régime de la quote-part" al que después nos referiremos). En este caso la renta de aquél que la obtiene en menor cuantía es gravada separadamente; imposición separada, adviértase, que afecta únicamente a estas rentas profesionales ("régime du décumul").

Como norma general, la reducción calculada según el "régime du décumul" no puede ser inferior a la que se derivaría de la aplicación del "fractionnement" antes expuesta. Si

no es así, será este último el régimen a aplicar.

2) Si la renta de los cónyuges está comprendida entre 750.000 y 1.500.000 francos belgas. Se prevén dos sistemas distintos de reducción del impuesto, aplicándose aquel que resulte más favorable en cada caso.

a) "Régime du fractionnement limité": a efectos de determinar el tipo impositivo aplicable a los primeros 750.000 francos, sólo se tiene en cuenta el 87 por ciento de esta cantidad, lo que equivale a una deducción uniforme en la cuota de 13.666 francos. La parte de renta que exceda de 750.000 francos es sometida a la tarifa normal.

b) "Règle de palier". Consiste en aplicar el régimen de "fractionnement simple" o de "décumul", tal como han sido expuestos en el apartado 1), pero incrementándose la cuantía del impuesto así calculado con el 20 por ciento de la cuantía de la renta que exceda de 750.000 francos; por ejemplo, si la renta es de 780.000 francos, a la cuantía de la deuda impositiva, calculada según uno de esos dos sistemas, se le suman 6.000 francos (315).

3) Si la renta de los cónyuges es superior a 1.500.000 francos belgas. Se disponen también dos sistemas, aplicándose el que resulte más favorable.

a) El impuesto calculado según la tarifa normal se reduce en una suma fija de 4.618 francos.

b) "Règle de palier" cuando la renta de los cónyuges excede de 1.500.000 francos: al impuesto calculado según la tarifa normal aplicada a la totalidad de la renta se le apli-

ca la deducción de 13.666 francos (recuérdese el "régime du fractionnement limité"), pero incrementándose a su vez ese resultado con el 10 por ciento de la cuantía de la renta que exceda de 1.500.000 francos.

Las reglas vistas en los apartados 2) y 3) son aplicables tanto si ambos cónyuges intervienen en la obtención de la renta, como si es obtenida por uno solo de ellos. Cuando los dos cónyuges obtienen rentas profesionales, y esta renta acumulada es superior a 750.000 francos belgas, al impuesto calculado según los sistemas previstos en función de la cuantía de la misma, se le aplica una reducción complementaria.

4) Reducción complementaria o adicional cuando ambos cónyuges obtienen rentas profesionales y la cuantía de la renta conjunta excede de 750.000 francos belgas. Esta reducción complementaria es igual a la diferencia existente entre el impuesto debido sin reducción alguna en función de la tarifa normal y el impuesto debido según la tarifa normal pero reduciendo la renta acumulada en 56.000 francos. Es decir, primero, a la renta acumulada se le aplica la tarifa, lo que da la cuota normal que sería debida por un contribuyente aislado; segundo, a la renta conjunta se le deducen 56.000 francos y a esta base reducida se le aplica la tarifa, de donde se obtiene otra cuota que podemos llamar reducida. El resultado de restar a la cuota normal esta cuota reducida es la cuantía de la deducción complementaria.

Es de advertir que esta deducción complementaria procede únicamente no sólo cuando los dos cónyuges obtienen rentas

profesionales, sino también cuando siendo la cuantía de la renta conjunta entre 750.000 y 1.500.000 francos, el impuesto ha sido calculado aplicándose el régimen del "fractionnement limité", o sea, la reducción en la cuota de 13.666 francos, pero no cuando se ha aplicado la "règle de palier". Dicho con otras palabras, la deducción complementaria es incompatible con la "règle de palier" aplicada a las rentas comprendidas entre 750.000 y 1.500.000 francos. Por el contrario, cuando los cónyuges obtienen renta conjunta superior a 1.500.000 francos procede tanto si el impuesto se ha calculado en función de la reducción de 4.618 francos como en función de la "règle de palier" prevista para este supuesto.

El régimen de tributación de los cónyuges en el impuesto belga sobre la renta exige considerar además dos tipos de normas previstas: el régimen de la "quote-part" y los casos de pérdidas sufridas por uno de los cónyuges.

El régimen de la "quote-part" atiende a la determinación de la renta que debe ser atribuida al cónyuge que ayuda al otro en su actividad. Es aplicable cuando el cónyuge ejerce una actividad industrial, comercial o agrícola, o desarrolle una profesión liberal, cargo u oficio; asimismo, si es socio activo de una sociedad belga de personas. El cónyuge debe ayudar al otro efectivamente y no percibir rentas de una actividad profesional propia. La "quote-part" es, por tanto, la parte de los beneficios que se atribuye al cónyuge del que ejerce la actividad profesional o lleva a cabo la explotación empresarial de que se trate. La cuantía de esta "quote-

part" no puede ser mayor que la remuneración normal al tipo de ayuda prestada. Se trata de una cuestión de hecho que deberá ser apreciada en cada supuesto, si bien se dispone como límite general que en ningún caso podrá superar el 30 por ciento del total de la renta derivada de la actividad en cuestión.

En cuanto al régimen de pérdidas sufridas por uno de los esposos, en principio es compensada con las rentas obtenidas por el otro, pero se diferencia entre pérdidas de rentas profesionales y no profesionales. La compensación debe llevarse a cabo en el año en que se produce la pérdida y prioritariamente con las rentas de la misma naturaleza obtenidas por el otro cónyuge. El excedente eventual de las pérdidas puede compensarse en los ejercicios siguientes, si bien en el caso de pérdidas no profesionales la posibilidad se limita a los 5 años siguientes y únicamente con los ingresos propios de aquél que la ha sufrido.

Por lo que se refiere al tratamiento fiscal de las cargas familiares hay que diferenciar el régimen de deducción relativo a hijos de matrimonios, por un lado y, por otro, el resto de las deducciones por aquel concepto.

La deducción que corresponde a los cónyuges por hijos a su cargo adopta la modalidad de reducción en la cuota de cuantía variable (porcentual) en función del número de hijos, con una cuantía mínima y un límite máximo en cada supuesto (316).

En cuanto a otras deducciones por cargas familiares se concede una deducción fija en la cuota (4.618 f.b.) para los casos siguientes:

- para los viudos, viudas, padres y madres solteros, cuando tengan uno o varios hijos a su cargo;

- para los contribuyentes que tengan a su cargo a sus ascendientes o los de su cónyuge, tanto en línea directa como colateral hasta el segundo grado inclusive. A los ascendientes se asimilan las personas que hayan asumido el mantenimiento del contribuyente cuando era menor.

Se dispone, como es habitual, una deducción especial (8.000 f.b.) por razón de incapacidad física o psíquica, aplicable tanto al contribuyente, como a su cónyuge, como a las personas a cargo de aquél, si bien con ciertas limitaciones en función, principalmente, de la cuantía de renta obtenida por la persona afectada de la incapacidad (317).

Por último, se concede una deducción especial en concepto de celebración de matrimonio (20 por ciento del impuesto), que es de aplicación a quienes se casan por primera vez, procediendo en el periodo impositivo siguiente a aquel en que se haya celebrado el matrimonio.

C.- Holanda.

a) La imposición sobre la renta.

Como los demás países del Mercado Común, Holanda ha adoptado un sistema fiscal moderno a principios de este si-

glo. Pero el origen de la estructura financiera de este país se retrotrae a la Ley de 12 de julio de 1.821, considerablemente influida por el sistema francés de la época. Por lo que se refiere a los impuestos directos, la Ley de 1.821 establecía tres formas de imposición sobre la renta, que gravaba la renta territorial, la personal y la renta industrial o comercial. La contribución personal constituía un impuesto sobre la renta global del contribuyente, determinada por el método indiciario.

El sistema implantado por la Ley de 1821, que de acuerdo con las características de aquel momento, reposaba esencialmente en la imposición sobre el gasto, permaneció en vigor hasta 1914, fecha en que se abre un nuevo periodo en la historia impositiva holandesa. El Impuesto sobre la Renta se estableció en 1914, gravando el conjunto de las rentas de las personas físicas y teniendo en consideración la situación familiar del contribuyente. En 1918 se establece un Impuesto sobre los beneficios distribuidos de las Sociedades, y en 1933 un Impuesto sobre la cifra de negocios ("Omzetbelasting"), a fin de equilibrar los gastos gubernamentales, incrementados a raíz de la crisis de 1929, mientras que los ingresos habían disminuído o, en todo caso, permanecían constantes.

La actual estructura de la imposición sobre la renta del sistema tributario holandés procede de la Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta (la "Wet op in-Komstenbelasting") de 16 de diciembre de 1964, y la Ley de reforma del Impuesto sobre Sociedades (la "Wet op Vennootschapsbelasting") de 1969.

El sistema holandés, por tanto, como el de la mayoría de los países, conoce un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y un Impuesto sobre Sociedades ("Vennootschapsbelasting"), que se distinguen en función de sus respectivos sujetos pasivos y por las diferentes modalidades de liquidación y recaudación.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Inkomstenbelasting") grava la renta global de la persona física, que se obtiene por la suma algebraica de las siguientes categorías de rendimientos netos, para cada una de las cuales existe normas de evaluación particulares: rendimientos que tengan carácter de beneficio, rendimientos que no tengan carácter de beneficio y rendimientos procedentes de una "participación importante" ("winst uit aanmerkelykbelang"). La evaluación de los primeros es muy similar a la evaluación de la renta gravada por el Impuesto sobre Sociedades.

- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. ("Inkomstenbelasting"). La acumulación y sus excepciones.

Como es usual, este impuesto se aplica en función de dos criterios de sujeción: el del domicilio y el de fuente de la renta. No existe una definición estricta de lo que debe entenderse por domiciliación en el territorio del Estado, otorgando la condición de residente; se trata de una noción que debe apreciarse con arreglo a las circunstancias de hecho y la intencionalidad de las personas, y su aplicación debe refe

rirse a cada caso concreto. No obstante, existen sobre esta materia numerosas decisiones jurisprudenciales que, en su conjunto, aplican el concepto de residencia extensivamente. En general, la persona que tiene en Holanda una vivienda, como arrendatario, o propietario, y habita normalmente en ella con su familia, así como el que permanece en este país más de 183 días al año, es considerado residente.

Los residentes asumen una obligación fiscal ilimitada, es decir, son gravados por el conjunto de sus rentas, con independencia de su naturaleza y origen. Los no residentes asumen una obligación fiscal limitada, esto es, sobre sus rentas de fuente holandesa.

El contribuyente, su mujer y sus hijos menores forman una sola unidad fiscal para ciertas categorías de rentas, que son acumuladas en cabeza del jefe de familia. Existen, sin embargo, un cierto número de excepciones, según los cuales la mujer casada y los hijos menores tributan separadamente. Las normas de imposición conjunta y de imposición separada, reguladas en el artículo 5 de la Ley del Impuesto, son las siguientes:

1º) La renta de la mujer casada y no definitivamente separada es, en principio, considerada como formando parte de la renta de su marido, con las siguientes excepciones:

- beneficios de una empresa dirigida efectivamente por la esposa;

- rentas provenientes del trabajo de la esposa, ya sea directa o indirectamente (indemnizaciones, etc...);

-beneficios derivados de una empresa o negocio explotado por cuenta del esposo, que son imputados a la esposa en $1/3$, $1/5$ o $1/9$ de su cuantía, según que la mujer haya trabajado en esa actividad durante el año con carácter de pleno empleo, medio empleo o dedicación parcial, respectivamente(318).

Las rentas de la mujer no comprendidas en estos supuestos (así, rentas del capital), son consideradas como rentas del marido. Asimismo, en estos supuestos, a efectos de deducción de cargas excepcionales, los límites son apreciados únicamente en función de la renta del marido.

2º) Respecto de las rentas de los hijos menores, se previene lo siguiente:

-Las rentas del hijo menor, diferentes de las provenientes del capital o de obligaciones personales, son sometidas a imposición a nombre del hijo, aunque exista sobre ellas un usufructo legal de los padres.

-En consecuencia, las rentas procedentes del capital y de obligaciones personales de un menor, son consideradas como parte de la renta del padre que ostente la "autoridad parental".

Para la aplicación de estas dos últimas reglas, las prestaciones sociales, en general, no son consideradas como obligaciones personales.

En los supuestos en que la esposa o los hijos no acumulan sus rentas a las del cabeza de familia, cada uno de ellos recibe una "hoja de imposición", con una excepción: cuando

la renta de la mujer casada proviene principalmente de los beneficios obtenidos por una empresa dirigida por su esposo, y que le hayan sido imputados con arreglo a las normas señaladas. En este caso, el impuesto por ella debido debe incluirse en la "hoja de imposición" del marido, aunque la mujer continúa siendo deudora del impuesto correspondiente.

Las cargas personales y familiares, para los residentes en Holanda, se tienen en cuenta mediante deducciones de la renta imponible de cantidades fijas. Existe una exoneración mínima y unas exoneraciones suplementarias para quienes no perciben determinados subsidios familiares, por causa de invalidez, edad, etc.

Los no domiciliados en Holanda no pueden beneficiarse de estas reducciones, salvo que se dé uno de los supuestos siguientes: que haya sido acordado por una convención; que el contribuyente obtenga rentas que provengan de un trabajo ejecutado en Holanda, o también fuera de su territorio siempre que en este caso el contrato de trabajo sea relevante a efectos del impuesto sobre los salarios; asimismo, si se trata de ingresos o fondos periódicos percibidos de una persona jurídica holandesa de Derecho público. Si el total de estas dos últimas categorías de renta es inferior a la suma exonerada, la exoneración se aplica, no obstante, íntegramente, de manera que el contribuyente no queda gravado más que por las rentas que provengan de fuentes distintas a las mencionadas, que son imponibles en su integridad.

D.- Gran Bretaña.

a) La imposición sobre la renta.

Los impuestos sobre la renta ocupan en el sistema fiscal británico un lugar esencial. El origen de esta imposición en Gran Bretaña es muy antiguo. Ya en el siglo XIV existían determinados impuestos directos, en parte calculados a partir de las rentas del contribuyente. Pero es en 1799 cuando aparece el primer "auténtico" impuesto sobre la renta. Bajo el impulso de William Pitt, y con la finalidad de financiar las guerras contra Francia, la Ley de 9 de enero de 1799 estableció la imposición de las rentas por encima de las 60 libras, con un carácter esencialmente proporcional. Este impuesto ("Income Tax"), fué abandonado en 1802 (después de la paz de Amiens), para ser restablecido por la Ley de 11 de agosto de 1803, Ley que reviste una importancia particular ya que introdujo el mecanismo de la retención en la fuente, y decidió la creación de las cédulas. Cuatro de las cinco cédulas creadas en esta época permanecen en vigor en la actualidad.

La impopularidad de este impuesto acarreó su supresión nuevamente en 1842, si bien, en principio, con un carácter provisional por un periodo de tres años. De esta forma, la "Income Tax" no ha sido integrada oficialmente en el sistema fiscal británico, aún siendo su pieza maestra. No es considerado como un impuesto permanente y el Parlamento debe, cada año, prorrogar su existencia por una "resolución" especial.

La imposición de la renta fué completada por la insti-

tución de la "Super Tax", denominada "Surtax" en 1928: se trata de un impuesto superpuesto a la "Income Tax", que grava esencialmente a las personas físicas cuya renta exceda de una determinada cuantía. En su origen, la "Super Tax" era proporcional, pero devino progresiva a partir de 1914.

Hasta la "Finance Act" de 1965, las sociedades estaban sometidas a la "Income Tax" y "Profits Tax", si se trataba de sociedades de capitales; mientras que las sociedades de personas tributaban en transparencia, siendo sus socios sometidos a la "Income Tax" y a la "Surtax". La reforma de 1965 suprimió la "Profits Tax" y creó la "Corporation Tax" para gravar las sociedades de capitales, que son así excluidas del ámbito de aplicación de la "Income Tax". Para las sociedades de personas no se produjeron cambios; cada socio quedaba sometido a la "Income Tax" y a la "Surtax".

Desde la supresión de la "Surtax" en 1974, la imposición sobre la renta en Gran Bretaña se lleva a cabo a través de la "Income Tax" para las personas físicas y la "Corporation Tax" para las sociedades. Las normas básicas están contenidas en la "Income and Corporation Tax Act" (ICTA), de 1970. La "Income Tax" grava la renta de los individuos clasificándola en seis categorías diferentes o cédulas. A efectos del Impuesto de Sociedades se adopta un concepto de "company" muy amplio, que comprende tanto las Sociedades y Asociaciones dotadas de personalidad jurídica como las carentes de personalidad, pero excluyéndose a las sociedades de personas ("partnership").

b) La "Income Tax". Imposición conjunta: su evolución.

La "Income Tax" es aplicada en función de dos criterios de sujeción: la residencia y la fuente de las rentas (319). El criterio de la fuente de las rentas presenta pocas dificultades y, lógicamente, su conceptualización depende de cada categoría de rendimiento. Por el contrario, la residencia supone un verdadero problema. En el derecho inglés el término "residencia" no designa una noción técnica y precisamente definida. Asimismo, es necesario distinguir la residencia del domicilio, que implica o supone una estancia permanente. A menudo, residencia y domicilio coinciden, pero no siempre ocurre así, ni es necesario que ocurra. Existen cinco elementos principales que determinan la residencia de un individuo. Basta la realización de uno de ellos para considerar a una persona como residente en Gran Bretaña. Estos cinco elementos son los siguientes:

1.- Presencia física continuada en Gran Bretaña, durante 6 meses o más durante el año impositivo (320): determina la consideración de residente durante todo el periodo. La ausencia física durante un año de imposición conlleva la pérdida de esa consideración.

2.- Residencia del año precedente. Los nacionales que residen ordinariamente en Gran Bretaña no pierden su condición de residente por la ausencia provisional de este país.

3.- Regularidad de visitas a Gran Bretaña, si de su frecuencia puede deducirse que forma parte de la forma ordinaria de vida de una persona.

4.- Finalidad de visitas a Gran Bretaña. Aunque no sean frecuentes, si una persona no manifiesta que su presencia en el país es temporal y no tiene intención de establecerse en él, puede llegar a ser considerada como residente en función de la finalidad de sus visitas a este país.

5.- Lugar de residencia en Gran Bretaña. La posesión de un lugar de residencia en el Reino Unido es un factor decisivo que por sí mismo otorga a su poseedor la cualidad de residencia a efectos fiscales, incluso aunque permanezca en él menos de 6 meses al año.

En cuanto al concepto del domicilio, el criterio de la intencionalidad juega en él un papel importante. La intención de establecerse definitivamente en Gran Bretaña debe manifestarse para que una persona pueda considerarse como domiciliado. De hecho, el concepto del domicilio es una combinación de las nociones de residencia y de intención de continuar residiendo. Los menores tienen un domicilio "dependiente": el de sus padres, en principio. Antes de 1974 la mujer casada adquiría automáticamente el domicilio de su marido, pero después de esta fecha, la esposa conserva su propio domicilio, a menos que pruebe o manifieste que lo ha cambiado.

La importancia de la distinción entre residencia y domicilio radica en los diferentes efectos fiscales de estos dos conceptos: fundamentalmente, el residente no domiciliado no es gravado más que por la renta que obtenga en el Reino Unido o que le sea satisfecha por un "empleador" residente, así como por la parte de renta que, no incluida en estas cate

gorías, haya utilizado en el país.

En cuanto a las modalidades de aplicación de la "Income Tax", y por lo que a personas físicas se refiere, la imposición se realiza por hogar, a nombre del cabeza de familia. El marido y la mujer que vivan juntos constituyen una unidad fiscal o de imposición. El impuesto se aplica a las rentas acumuladas, como si se tratase de las rentas obtenidas por una sola persona. La acumulación no se produce cuando el matrimonio se disuelve, ni tampoco cuando marido y mujer viven separados, ya sea mediando decisión de los Tribunales, ya por contrato de separación o porque así se derive de circunstancias de hecho, siempre que, en este último caso, la separación haya durado al menos un año.

La acumulación de las rentas de los esposos debe diferenciarse de la acumulación de las rentas de los hijos, por cuanto el tratamiento de una y otra es diferente, y ha sido objeto de una distinta evolución, que pasamos a exponer.

-Acumulación de la renta de los esposos.

1º) Años anteriores al año fiscal 1972-73. La renta de la mujer casada que viva con su marido se acumula a la renta de éste. La ICTA de 1970 precisa que se considera que una mujer vive con su marido a menos que los esposos estén separados mediando decisión de los Tribunales o contrato de separación, o cuando las circunstancias de hecho los mantienen separados, siempre que esta separación dure al menos un año. Se considera asimismo que los esposos no viven juntos y, por tan

to, son gravados separadamente, si uno es residente y el otro no, y si, siendo los dos residentes, uno de ellos se ausenta durante un año impositivo.

El marido y la mujer pueden solicitar ser gravados separadamente, siempre que la petición se haga antes del 6 de julio y tiene efectos para ese año y los sucesivos hasta que esa solicitud sea revocada. Las deducciones se reparten entre marido y mujer, asumiendo cada uno el impuesto correspondiente a su renta. Sin embargo, la imposición separada no puede conducir a evitar una parte de la deuda del impuesto, pues el importe total a pagar por los dos esposos debe ser el mismo tanto si tributan separada como conjuntamente.

2º) Regla aplicable a partir del año fiscal 1972-73. La Finance Act de 1971 prevé la posibilidad de que las rentas "ganadas" de la mujer tributen separadamente, aunque los esposos vivan juntos. Si la elección es efectuada, las rentas que tributan separadamente son sometidas a la "Income Tax" como si fuesen obtenidas por una mujer soltera. Las demás rentas de la esposa continúan siendo gravadas conjuntamente con las de su marido. Esta opción tiene, por tanto, como finalidad, reducir la progresividad del impuesto.

3º) Nuevas reglas de la Finance Act de 1976. Para el año en que se celebre el matrimonio, la renta de la mujer no será acumulada a la del marido, quien no puede entonces beneficiarse de la deducción sobre la renta ganada de la esposa. Las deducciones adicionales para las viudas que tienen hijos a su cargo no son concedidas si la persona en cuestión vuelve

a contraer matrimonio en cualquier momento del año impositivo y convive con su marido.

-Acumulación de las rentas de los hijos.

Por Ley de 1968 y únicamente para los años 1969-70, 1970-71 y 1971-72, las rentas de los hijos son agregadas a las del cabeza de familia, si bien con ciertas limitaciones: el hijo debe ser menor de 18 años, ser soltero y no ejercer un trabajo regular. En esta acumulación se hace exclusión de toda renta ganada.

La Finance Act de 1971 derogó esta regla a partir del año fiscal 1972-73, siendo considerado cada hijo como un contribuyente independiente.

Las deducciones personales y familiares adoptan la modalidad de reducciones fijas de la cuantía de la renta, previamente a la aplicación de la tarifa. Si la renta de un año es inferior al conjunto de las deducciones, el contribuyente pierde el derecho sobre las deducciones no efectúadas, pues no existe disposición que permita trasladarlas a otro periodo impositivo.

Se concede una deducción general, de diferente cuantía según se trate de un contribuyente soltero o de un contribuyente casado (321). Para beneficiarse de esta última es preciso que el hombre casado se encuentre en una de las dos situaciones siguientes: 1) que su mujer viva con él o, 2) que soporte por completo su mantenimiento y no deduzca ninguna cantidad correspondiente al mismo en la determinación de su ren-

ta. Si los dos esposos están separados de forma permanente y el marido mantiene a su mujer, aunque sea de forma voluntaria, tiene derecho a una deducción fija en la cuantía de su renta (322). A partir del año fiscal 1974-75, si las rentas de la mujer tributan separadamente, a cada uno de los cónyuges les será aplicable la deducción correspondiente a un soltero.

Las deducciones por hijos, tras sucesivas modificaciones en su regulación (ICTA de 1970, Finance Act de 1971, Finance Act de 1977), han sido suprimidas, como regla general, por la Finance Act de 1979; no son mantenidas más que para los hijos que vivan en el extranjero y para determinados estudiantes becarios (323).

Además de otras deducciones (en favor de la vejez, por mantenimiento de parientes, etc.) (324), se concede una deducción personal suplementaria sobre la renta ganada de la mujer, a la que, lógicamente, sólo se tiene derecho si las rentas de los esposos tributan conjuntamente. Las deducciones personales se aplican a la renta del marido, no a la de la mujer. No obstante, si la mujer obtiene renta "ganada", el marido tiene derecho a una deducción personal suplementaria sobre la misma, que puede llegar al 100 por cien de su cuantía, con un límite de 1.785 libras, para el año fiscal 1983-84. Existe también una deducción en concepto de mantenimiento del hogar y cuidado de hijos, para determinados contribuyentes (325).

Estas deducciones no son aplicables más que a los contribuyentes que residan en el Reino Unido. Sin embargo, la

ICTA de 1970 prevé que determinadas categorías de no residentes pueden reclamarlas, si bien con limitaciones particulares.

E.- Italia.

a) La imposición sobre la renta.

Como en otros países europeos, la imposición sobre la renta en Italia, responde históricamente en su configuración a una estructura cedular. A este sistema cedular de impuestos se añadió en 1923 (326) un impuesto complementario y progresivo sobre la renta global de las personas físicas, instituyéndose posteriormente el Impuesto sobre las Sociedades.

Durante la década de 1950 la estructura del sistema italiano de impuestos sobre la renta fué revisada y armonizada, labor que se tradujo en la elaboración del "Testo Unico delle Leggi sulle Imposte Dirette"(327). Este sistema quedaba caracterizado por su dualidad: las rentas eran primero gravadas por una serie de impuestos cedulares y después por un impuesto complementario sobre el conjunto de las rentas, impuesto que era distinto según se tratase de una persona física o de una persona jurídica.

Con la finalidad de simplificación y de armonización con la fiscalidad de otros países miembros de la C.E.E., se dictó la Ley de delegación para la Reforma tributaria (Ley de 9 de octubre de 1971, núm. 825) (328), en virtud de la cual se llevó a cabo la importante reforma de 1973, que entraría

en vigor el 1 de enero de 1974.

En el sistema fiscal italiano existen dos impuestos sobre la renta, distintos según se trate de personas físicas o de personas jurídicas (329). El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Imposta sul reddito delle Persone Fisiche"), recae sobre la renta neta global del contribuyente, aplicándose normas distintas a cada una de las siguientes clases de rendimientos, para determinar la base imponible: rendimientos del capital inmobiliario ("redditi fondiari"), de capital mobiliario ("redditi di capitale"), de trabajo ("redditi di lavoro"), de empresa ("redditi d'impresa") y rendimientos diversos. El impuesto se determina según una tarifa progresiva por tramos, teniendo en cuenta determinadas deducciones por cargas de familia.

Para las personas jurídicas ("Imposta sul reddito delle Persone Giuridiche") la imposición se realiza con un tipo único, concediéndose reducciones a determinados organismos y sociedades.

A ello hay que añadir las retenciones del impuesto en la fuente, sistema muy extendido en Italia.

- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
("Imposta sul reddito delle Persone Fisiche").

La norma fundamental que disciplinó este impuesto en la Reforma de 1973 es el D.P.R. núm. 597. Ahora bien, este Decreto, que había sido objeto de numerosas modificaciones

hasta 1976 (330), fundamentalmente por la llamada "minireforma" Visentini (Ley 576, de 2 de diciembre de 1975), fué sustancialmente modificado por la Ley de 13 de abril de 1977, núm. 114 (Reforma Pandolfi). Esta Ley es fundamental por lo que a tributación de las rentas familiares se refiere, ya que el origen de la misma se encuentra en la declaración de inconstitucionalidad de la acumulación ("cumulo") de aquellas rentas.

a') Sistema anterior: la acumulación de rentas ("cumulo dei redditi") y su inconstitucionalidad.

La acumulación de las rentas familiares era el sistema tradicional en Italia desde el establecimiento del impuesto complementario y progresivo sobre la renta, de 1923, siendo sucesiva y fundamentalmente recogido en los artículos 131 y 139 del "Testo Unico" de 1958, en el artículo 2 de la Ley de delegación de 9 de octubre de 1971 y en los artículos 2 y 4 del DPR 597 de 1973.

La mujer cuya renta era imputada al marido no tenía la consideración de sujeto pasivo del impuesto (331), de lo que se derivaban numerosos problemas, sobre los cuales la doctrina había tenido ocasión de manifestarse, llamando reiteradamente la atención sobre la posible inadecuación a los preceptos constitucionales (332). La Ley de 2 de diciembre de 1975, núm. 576 (Ley "Visentini"), introdujo un cambio sustancial en esta situación, ya que declaró coobligados solidarios a ambos cónyuges en el Impuesto personal sobre la Renta.

Tras una Sentencia desestimatoria de 1975 (333), la Corte Costituzionale declaró la inconstitucionalidad de la acumulación en su Sentencia de 15 de julio de 1976, núm. 179 (334), respecto a la normativa del Impuesto anterior a las modificaciones introducidas por la Ley Visentini de 1975.

Efectivamente, como manifiesta Perrone (335), sobre el tema de la acumulación de rentas, tal y como la cuestión aparecía regulada después de las modificaciones de 1975, la Corte no se pronuncia expresamente, estimando que no podía declarar la ilegitimidad de la Ley 576, como consecuencia de la declaración de ilegitimidad de las normas originarias del IRPEF. Pero aunque la declaración de inconstitucionalidad no afecte a la nueva normativa, la Corte deja entender claramente que, a su juicio, la acumulación de rentas, en sí misma considerada, no responde al mandato constitucional.

Las disposiciones sobre la acumulación son declaradas ilegítimas por violar los principios constitucionales de igualdad de los ciudadanos (art. 3), igualdad jurídica y moral de los cónyuges (art. 29) y capacidad contributiva (art. 53).

La razón fundamental por la que se declara la ilegitimidad de la normativa del "cumulo" puede concretarse en la falta de reconocimiento a la mujer casada, no legal y efectivamente separada de su cónyuge, la cualidad de sujeto pasivo del impuesto. Esta situación, que había sido calificada por Manzoni (336) de "curatela fiscale", introducía una disparidad en el tratamiento fiscal, entre marido y mujer, disparidad que no es, según entendió la Corte, "adecuada y racional-

mente justificada" (337), y que bien puede considerarse contraria al principio de igualdad, no sólo formalmente entendido, sino también moral y jurídicamente. La situación era aún más contradictoria, como señala Zorzi (338), si se tiene en cuenta que la mujer casada que percibía rentas del trabajo se encontraba sujeta al régimen de retención en la fuente, lo que suponía inequívocamente la atribución de subjetividad pasiva, cualidad que, sin embargo, le era negada ulteriormente al acumularse su renta con la del marido.

Este aspecto de la ilegitimidad es generalmente admitido por la doctrina italiana, si bien se pone de manifiesto que, precisamente, había sido modificado por la Ley de 1975, estableciendo la obligación de declaración conjunta de la renta, y reconociendo a la mujer casada la condición de sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, una sentencia que se hubiese limitado a poner de manifiesto la ilegitimidad de la legislación sobre la acumulación de rentas, en base a la diversidad de tratamiento fiscal entre el hombre y la mujer, hubiese tenido unos efectos limitados cronológicamente, ya que a partir de 1975 la ley había reconocido a la mujer subjetividad tributaria (339).

Sin embargo, este aspecto "formal" (340) del instituto de la acumulación no es el único abordado por la Corte, que entró a considerar el aspecto sustancial del "cumulo", o como diría Manzoni (341), el problema del "quantum" del impuesto.

Desde esta perspectiva la Corte Costituzionale entiende, por una parte, que la Constitución italiana, en su artículo

lo 53,1 dispone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo a la propia y personal capacidad contributiva (342). No obstante, el argumento no se basa tanto en la consideración de la capacidad contributiva en cuanto atributo del individuo, como en el entendimiento de que tal capacidad ha de estimarse en relación con las rentas de las cuales se tiene la libre disponibilidad. En este sentido, se afirma en la Sentencia: "No se explica cómo y por qué un sujeto (el marido) puede y debe presentar una mayor capacidad contributiva por la existencia de rentas correspondientes a otras personas y de las cuales no tiene legalmente la posesión, esto es, el disfrute y administración sin necesidad de rendir cuentas" (343). Tal consideración de la capacidad contributiva no se encuentra desvinculada, como es evidente, del argumento anterior.

Por otro lado, la Corte rechaza los dos presupuestos básicos en función de los cuales se lleva a cabo la acumulación: la presunción de que la capacidad contributiva de dos personas que viven juntas es superior a la de dos sujetos con igual renta que vivan separadamente, y la puesta en común de las rentas. Ello supone estimar la ilegitimidad de la acumulación en cuanto tal y no sólo de una normativa en concreto que la regule, es decir, implica la inválidez del principio en que se inspira el sistema de tributación acumulada (344).

Como consecuencia de este rechazo la Corte argumenta también en base a la desigualdad de tratamiento que la acumulación supone respecto de las parejas unidas en matrimonio

o unidas de hecho, por cuanto en este caso quedan sujetas al impuesto separadamente, aún beneficiándose de las eventuales ventajas derivadas de la vida en común (345), lo que se encuentra en claro contraste no sólo con el principio constitucional de igualdad de los ciudadanos ante la Ley, sino también, entiende la Corte con los intereses protegidos por el artículo 31, que asegura la protección de la familia (346).

Posiblemente, como subraya Perrone (347), la causa fundamental que decidió la inconstitucionalidad de la acumulación fué la "injunta onerosidad del gravamen", más que la ilegitimidad estructural de la normativa de la misma. Y de ello es buena prueba, dice el citado autor, el que un tributo que revestía las mismas características que motivaron la declaración de inconstitucionalidad del "cumulo" -el Impuesto de Familia-, tuvo durante muchos años una vida indiscutida hasta su derogación en 1973, por el hecho de que su progresividad era muy moderada (348).

Como consecuencia de esta Sentencia, se dictó la Ley de 13 de abril de 1977, núm.114, que sanciona el principio de tributación separada, modificando el D.P.R. núm. 597, cuyo artículo 3º dispone ahora que "El impuesto se aplica sobre la renta global neta formada por todas las rentas del sujeto pasivo, comprendidas las rentas ajenas de las que tenga la libre disponibilidad y la administración sin deber de rendición de cuentas" (349).

b') Sistema vigente: la imposición separada ("tassazio ne separata")

Están sometidas al impuesto las personas físicas que residan en el territorio italiano (obligación fiscal ilimitada) y aquellas que no residan en él, por sus rentas de fuente italiana (obligación fiscal limitada). Se consideran residentes, además de las personas empadronadas como tales, aquellas que tienen establecido en Italia al lugar principal de sus negocios e intereses y las que permanecen en el país por un periodo superior a 6 meses al año.

La regla general es la imposición separada de las rentas de los esposos. No obstante, el artículo 17 de la Ley núm 114 dispone que los cónyuges no legal ni efectivamente separados pueden presentar en una misma declaración las rentas de cada uno de ellos, incluídas aquellas que le son imputadas (350). Pero la renta será calculada separadamente, sobre la renta global de cada cónyuge. La imposición separada de los esposos implica la repartición entre ellos de ciertas clases de rentas y cargas deducibles. Las principales disposiciones a este respecto son las siguientes:

-Las rentas de los bienes que constituyen la comunidad legal (arts. 177 y ss. del Código Civil) y el fondo patrimonial (arts. 167 y ss. del mismo cuerpo legal) se atribuyen por mitad de su cuantía neta a cada uno de los esposos.

-La misma repartición procede para las rentas de los bienes de los hijos menores, de las cuales los padres tengan el usufructo legal, que son atribuídas por mitad incluso aun-

que los hijos vivan con uno solo de los esposos. En el supuesto de que falte uno de los padres o si uno solo de ellos tiene el usufructo legal, estas rentas le serán imputadas en su totalidad.

-Si la cuantía de las deducciones relativas a las cargas de familia es superior al impuesto debido por uno de los cónyuges, el otro puede beneficiarse de ella, deduciendo esa diferencia del impuesto por él adeudado.

-Si los cónyuges optan por la presentación de sus rentas en una misma declaración, las deducciones por cargas familiares, reducciones del impuesto correspondientes a determinadas categorías de rendimientos, así como las retenciones y créditos de impuesto que correspondan a cada cónyuge, serán deducidas de la suma de la cuantía de los dos impuestos debidos.

La atención a las cargas de familia se verifica mediante deducción de la cuota de cantidades fijas. Además de la deducción general para cada contribuyente, se concede una deducción por el cónyuge no legal ni efectivamente separado, con la condición de que no posea rentas propias; sin embargo, la deducción procede si el cónyuge obtiene rentas que estén exentas del impuesto.

La deducción por hijos viene representada por una cantidad fija según el número de hijos, pero de manera que la deducción unitaria por cada uno de los cuatro primeros es la misma, incrementándose a partir del quinto hasta el octavo (351). Dan derecho a deducción los hijos menores, así como

los incapacitados para el trabajo de forma permanente, y aquellos que no hayan superado la edad de 26 años, si prosiguen sus estudios o se encuentran realizando un aprendizaje con carácter gratuito, siempre que no obtengan rentas propias por encima de una determinada cuantía.

Si uno de los cónyuges no obtiene renta, o si las que obtiene están exentas del impuesto, las deducciones por hijo son dobles para el otro cónyuge. Igualmente, si se trata de un hijo adoptado o afiliado por uno solo de los cónyuges, la deducción por aquél es doble para el cónyuge al que corresponde.

A los no residentes no les son aplicables las deducciones por cargas familiares.

F.- Alemania.

a) La imposición sobre la renta.

El sistema fiscal alemán comprende tres clases de impuestos sobre la renta: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de las Corporaciones e Impuesto Cultural.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Einkommensteuer") (352) grava únicamente las rentas globales de los individuos, en las que se integran siete categorías de base. A efectos de evaluación hay que diferenciar dos grupos de renta, ya que a cada uno de ellos se le aplica un

sistema distinto. El primero, incluye los salarios, los rendimientos de capital mobiliario, etc., y la renta se calcula según un método simplificado consistente en determinar la diferencia entre ingresos y gastos. El segundo comprende las rentas derivadas de explotaciones agrícolas y forestales, industriales, comerciales o artesanales, y de actividades profesionales no asalariadas. Para determinar el beneficio imponible se aplica un principio original y característico del sistema alemán, el del balance fiscal ("Steuerbilanz"), que consiste en comparar la variación del activo del balance fiscal entre el inicio y el fin del periodo impositivo.

El Impuesto sobre las Corporaciones ("Körperschaftsteuer") grava a las sociedades de capitales y a otras entidades asimiladas a ellas. La Ley del Impuesto ("Körperschaftsteuergesetz"), de 31 de agosto de 1976 -entrada en vigor el 1 de enero de 1977-, ha supuesto profundos cambios en este tributo.

El Impuesto Cultural ("Kirchensteuer") es un tributo recaudado por la Corporaciones religiosas reconocidas por el Derecho público, entre sus miembros, en el que se toma como base la renta de las personas físicas.

- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Einkommensteuer"). Imposición de las rentas familiares: su evolución.

El método tradicional de imposición de las rentas familiares en Alemania, que consagraba el sistema de acumula-

ción de las rentas de los esposos fué declarado inconstitucional por la Decisión (353) del "Bundesverfassungsgericht", de 17 de enero de 1957 (354). Esta Decisión declaró nulo el parágrafo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (EStG) de 1951 (355), si bien en aquél momento era de aplicación la EStG de 16 de diciembre de 1954 (356), que establecía, de acuerdo con la tradición alemana, un sistema de acumulación, con excepción de las rentas del trabajo, tanto dependiente como independiente de la mujer (357).

El argumento fundamental considerado por el Tribunal Constitucional (358) es la incompatibilidad de la acumulación con el artículo 6,1 de la Ley Fundamental de Bonn, que consagra el principio de protección del matrimonio y de la familia (359), por cuanto la evaluación conjunta de las rentas del matrimonio, unida al tipo progresivo, supone un mayor gravamen para el mismo en comparación con las personas solteras que tributan aisladamente. Para el alto Tribunal, el pronunciamiento del artículo 6 de la Ley Fundamental no es una mera declaración programática, sino una norma con valor vinculante que supone un límite jurídico a la libertad de la discrecionalidad legislativa (360).

Por otra parte, entiende el Tribunal que la Ley del Impuesto sobre la Renta consagra en su parágrafo 1 el principio de la imposición individual, al afirmar que son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, aunque después el parágrafo 26 dispone una excepción al establecer la acumulación de rentas. El principio inicial del Impuesto debe re-

lacionarse asimismo con en el artículo 3 de la Ley Fundamental, que dispone inequívocamente que "todas las personas son iguales ante la ley, lo que supone que la igualdad en la tributación debe quedar referida a los individuos y no a los matrimonios, como, sin embargo, se deriva de la acumulación.

La citada Decisión de 1957 creó un vacío legislativo que, tras un periodo en que rigió una legislación transitoria, fué cubierto por la Ley de 17 de julio de 1958, estableciendo un sistema sustancialmente idéntico al que se encuentra en vigor en la República Federal Alemana (361).

Tras aquel pronunciamiento, siete años más tarde, en 1964, se presentó un caso análogo. Se trataba esta vez de la liquidación conjunta del padre con los hijos menores, igualmente prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta. El Tribunal Constitucional acudió nuevamente al argumento decisivo del artículo 6 de la Ley Fundamental, entendiendo que el principio en él consagrado protege no sólo al matrimonio sino también a la familia en general (362). Desde que tal acumulación fué declarada ilegítima la renta del hijo menor es gravada separadamente de la de sus padres (363).

El "Bundesverfassungsgerichts" ha tenido ocasión de pronunciarse no sólo sobre la ilegitimidad de la acumulación de las rentas, sino también sobre la constitucionalidad del régimen de tratamiento fiscal de las cargas derivadas de la manutención de los hijos. Las reducciones por hijos en el Impuesto sobre la Renta fueron suprimidas por la Ley de Reforma de 5 de agosto de 1974, rigiéndose las ayudas por hijos por

la llamada "Kindergeldgesetz" de 31 de enero de 1975 (364). Ello dió ocasión a una amplia polémica sobre la constitucionalidad de la primera de las citadas leyes (365), polémica que fué zanjada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 23 de noviembre de 1976, que declaró constitucional las disposiciones relativas a la no consideración en el Impuesto sobre la Renta de la manutención de los hijos, contenidas en la Ley de Reforma de 1974 (366).

No obstante, los hijos son tenidos en cuenta de diversas maneras en el Impuesto alemán sobre la Renta, dando lugar a reducciones especiales en ciertos supuestos, regulados en el parágrafo 33 de la EStG (367). Así, para determinar la renta neta imponible, junto a la edad del contribuyente (368) y otros gastos especiales (369) se prevé las llamadas "cargas extraordinarias" ("aussergewöhnliche Belastungen"), que son deducibles de los ingresos. Existen dos categorías de "cargas extraordinarias": aquellas que son deducibles sin relación con la renta del contribuyente y las que sólo proceden cuando superan una determinada parte alícuota de la renta del contribuyente. Entre las primeras se comprenden los gastos efectuados por la formación profesional de los hijos, con ciertos requisitos. Entre las segundas se incluyen, por ejemplo, gastos por enfermedad, por accidente, por asistencia a parientes disminuídos, por procedimiento seguidos en caso de divorcio, etc... Este régimen de deducibilidad de las cargas es un elemento peculiar de la legislación fiscal alemana; sucintamente consiste en que para poder considerar esos gastos como deducibles, la cuantía de los mismos debe superar un determinado

porcentaje de la renta. Y para la determinación del porcentaje se tiene en cuenta el número de hijos, además del volumen de la renta (370).

Además de las "cargas extraordinarias" existen otras reducciones en la base, como es la relativa al mantenimiento y cuidado del hogar. Esta deducción se concede a los contribuyentes solteros y a los matrimonios que vivan separados, con determinadas condiciones de edad. La cuantía de esta deducción (que es una cantidad fija) se incrementa cuando el contribuyente tiene algún hijo a su cargo (371).

Volviendo al sistema de imposición vigente en el Impuesto alemán sobre la Renta, los cónyuges pueden elegir entre una imposición separada y una imposición conjunta. Este sistema es objeto de regulación en los párrafos 26, 26a y 26b de la EStG. La opción por la imposición conjunta no es posible mas que si los dos esposos han ostentado durante todo el periodo de imposición la cualidad de persona sujeta al impuesto por obligación fiscal ilimitada.

También en Alemania la sujeción al impuesto reviste dos modalidades: obligación fiscal ilimitada para las personas que tengan en el territorio del Estado su domicilio o su residencia habitual, y una obligación fiscal limitada en los demás casos, para ciertas categorías de rentas que tengan su fuente en Alemania. El domicilio (párrafo 8 de la "Abgabenordnung" de 1977), se define como el lugar en el que el individuo tiene la intención de residir de una manera definitiva. Por residencia habitual (párrafo 9 de la "A.O.") se

entiende el lugar en el que una persona permanece en circunstancias tales que permitan conocer que su permanencia no es meramente pasajera. Se considera como residencia habitual la permanencia continuada de más de seis meses de duración, no teniéndose en cuenta las interrupciones por corto plazo, por un lado, a efectos de ese cómputo y, por otro, no siendo de aplicación el mismo cuando la residencia tenga lugar exclusivamente por motivos de visita, recreo, curación o por motivos privados similares, siempre que no dure más de un año.

Si los cónyuges optan por la declaración conjunta, ésta debe incluir la renta de ambos, así como las deducciones, cargas extraordinarias y gastos excepcionales que les sean de aplicación a cada uno de ellos. En el supuesto de declaración conjunta, la imposición se realiza según el método del "splitting" ("Splitting Tabelle"): la renta neta acumulada de los dos cónyuges es dividida por dos; el impuesto calculado sobre una parte se multiplica a continuación por dos para obtener el impuesto conjunto a pagar.

Como ya quedó indicado en otro lugar, en el caso de liquidación conjunta los cónyuges son considerados deudores solidarios, pero cada uno de ellos puede solicitar que la ejecución por razón de este impuesto se limite a su cuota parte correspondiente. Esta "distribución de las deudas solidarias" y los criterios con que ha de efectuarse se regula en los párrafos 268 y siguientes de la "Abgabenordnung" de 1977.

G.- Estados Unidos. Origen y evolución del "splitting".

(372).

El sistema de imposición sobre la renta en los Estados Unidos tiene su origen en la Ley de 1913 que, aún con numerosas reformas, se mantiene en la actualidad (373). Comprende este sistema un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Individual Income Tax"), que grava a las personas naturales y a los patrimonios en administración, y un Impuesto sobre la Renta de Sociedades ("Corporation Income Tax") al que están sujetas las sociedades que no limitan la responsabilidad de sus socios; aquellas en las que se limita esta responsabilidad no tributan generalmente como entidades, sino en régimen de transparencia: los beneficios obtenidos son computados en el impuesto personal sobre la renta a pagar por sus propietarios o socios, con independencia de la distribución efectiva de aquéllos.

La "Individual Income Tax" grava la renta global del contribuyente, si bien la base sobre la que se aplican los tipos presenta una cierta complejidad en su determinación(374). Esquemáticamente, sobre la renta bruta han de efectuarse los siguientes ajustes: a) supuestos de no sujeción; b) deducciones de la renta bruta; c) deducciones de la renta ajustada; d) exenciones personales; e) aplicación de los tipos de gravamen; f) créditos del impuesto; g) aplicación del mínimo exento (375).

La adopción del "splitting" tiene su origen en la existencia en este país de una diversidad en el régimen económico

matrimonial entre los distintos Estados de la Federación (376) que producía importantes diferencias locales en la tributación. En algunos Estados regía un sistema de comunidad de gananciales (377), conocido con el nombre de "community property Law", herencia del Derecho civil de España y Francia. En los demás, se aplicaba un régimen económico matrimonial distinto al de gananciales, por influencia de la "common Law". Las consecuencias que estos dos sistemas produjeron en el impuesto sobre la renta fueron bien distintas en ambos casos. En los primeros ("community property states") las rentas, no sólo de la propiedad, sino también las del trabajo se consideraba que pertenecían por igual al marido y a la mujer, por lo que los Tribunales habían mantenido el criterio de que los casados podían presentar declaraciones separadas (378) incluyendo en cada una la mitad de las rentas comunes. En los demás Estados no existía la posibilidad de dividir entre dos las rentas comunes, pero se admitía la validez de las transmisiones de bienes productores de renta, tanto de los cónyuges entre sí como respecto a los hijos y otros parientes, habiéndose concedido igualmente la posibilidad de presentar declaraciones separadas en este sentido. Los ingresos derivados del trabajo no gozaban de tal división o atribución, por lo que los verdaderamente discriminados eran las personas que exclusiva o mayoritariamente percibían esta clase de rentas.

Esta situación dió lugar a que varios Estados adoptaran el régimen de comunidad, con el claro propósito de obtener el tratamiento correspondiente en el impuesto sobre la renta (379).

La Reforma de 1948 (380) trató de suprimir estas desigualdades implantando el sistema de "splitting", es decir de división de las rentas, por lo que, en realidad, lo que hizo fué extender a todas las personas casadas el sistema antes aplicable a los residentes en Estados con régimen de comunidad, pero, al mismo tiempo, introdujo una reducción en el impuesto sobre la renta, y una reasignación del mismo. El establecimiento del "splitting" fué más una solución política de compromiso que una reforma inspirada básicamente en la idea de justicia. Lo decisivo no era suprimir la desigualdad con respecto a la imposición de rentas de la misma cuantía, sino suprimir las diferencias locales existentes en la tributación (381).

El "splitting" tuvo muy poca importancia para los contribuyentes de rentas bajas, e igualmente tuvo escasa trascendencia relativa para los contribuyentes con ingresos muy elevados. En el amplio intervalo central la progresividad del impuesto se redujo notablemente, lo que, lógicamente, favoreció la aceptación de esta fórmula, al tiempo que se introdujeron grandes diferencias en el impuesto exigible, para iguales rentas, a las personas casadas y a las personas solteras (382). Igualmente, como sabemos, con este sistema se producen discriminaciones no sólo entre la tributación de los solteros y los casados, sino especialmente, entre los matrimonios y los viudos, viudas y divorciados y, en general, todas aquellas personas que tienen a otras a su cargo, quienes sólo obtienen deducciones parciales al compararlas con las obtenidas por las personas casadas que efectúan una declaración conjunta. La

"Tax Reform Act" de 1969 supuso una reducción parcial de este tratamiento preferencial. Bajo esta Ley, que entró en vigor en 1971, se inició una nueva estructura de tipos de gravamen (383).

La forma en que se aplica el Impuesto en la actualidad, en sus rasgos esenciales, es la siguiente: se distinguen cuatro situaciones diferentes, a cada una de las cuales les es de aplicación una tarifa distinta: 1) matrimonios que formulan declaración conjunta; 2) personas consideradas "cabezas de familia o de hogar"; 3) los solteros sin personas a su cargo; 4) matrimonios que presentan declaraciones separadas. Como se deduce de ello, los cónyuges pueden elegir entre la tributación separada o la tributación conjunta, si bien la mayoría opta por esta última (384).

Aunque todas las escalas de tipos comienzan en el 14 por ciento y tienen un tipo marginal del 70 por ciento, la amplitud de los escalones impositivos difiere para cada tarifa, lo que produce la consecuencia de que, tras el primer tramo, se producen deudas tributarias diferentes para iguales rentas gravables. La tarifa de la declaración conjunta es la que tiene los escalones más amplios y produce, de esta manera, el más bajo impuesto relativo (385). Las reducciones del impuesto para los matrimonios que formulan declaración conjunta es inferior a la que se derivaría del "splitting" puro de la renta, esto es, aplicando un divisor dos (386). La tarifa aplicable a las personas consideradas "cabezas de familia o de hogar" ("heads of household"), en las que se incluyen los

solteros, viudos o divorciados que tienen a su cargo a otras personas, les confiere una situación intermedia entre el tratamiento que reciben los matrimonios y el de los individuos aislados (387).

El "splitting" del sistema norteamericano ha evolucionado, por tanto, desde una modalidad "pura" del mismo a un sistema de tarifas múltiples, cuyos resultados le equiparan a un sistema de imposición conjunta con determinadas deducciones (388). Esta evolución se ha visto notablemente acentuada recientemente, como consecuencia de la adopción por el Congreso de determinadas medidas de reducción del impuesto cuando ambos cónyuges desempeñan un trabajo remunerado, alejándose así aun más de la idea originaria del "splitting", en el que, como sabemos, se prescinde de la distribución en la obtención de la renta. Esta reducción impositiva especial, que ha alcanzado plena efectividad en 1983, supone la deducción del 10 por ciento de la renta salarial del llamado "trabajador secundario", es decir, del cónyuge cuya renta del trabajo sea inferior cuantitativamente, con una deducción máxima de 3.000 dólares (389).

4. CONCLUSIONES.

El término unidad familiar no presenta una significación unívoca. Con independencia de otras posibles acepciones en el terreno social, sociológico, económico, etc., desde el punto de vista tributario la realidad comúnmente llamada unidad familiar puede entenderse en dos sentidos distintos, aunque íntimamente relacionados.

En su sentido estricto, el concepto de unidad familiar hace referencia a una modalidad de unidad contribuyente en los impuestos personales. Por unidad contribuyente entendemos la determinación de la persona o personas cuya capacidad económica ha de quedar sometida a tributación. Así, unidad familiar es una unidad contribuyente de carácter supraindividual en la que se incluyen dos o mas personas unidas por lazos familiares o vínculos de parentesco.

En un sentido más amplio, se habla de unidad familiar para referirse de manera abreviada al problema del tratamiento fiscal de las rentas familiares. Cuando un determinado impuesto se estructura sobre la base de una unidad contribuyente familiar, todos los elementos de la obligación tributaria correspondiente presentan peculiaridades en su configuración, respecto de la obligación tributaria de las personas no incluidas en una unidad familiar. En este sentido, la presencia de la unidad familiar en un impuesto determinado supone todo un régimen de aplicación del impuesto, en función de esa unidad familiar.

Pero el problema del tratamiento fiscal de las rentas familiares puede ser abordado desde otra perspectiva más amplia, que podemos llamar "parapositiva", sin que por ello pueda considerarse "metajurídica". Desde este punto de vista, se habla de unidad familiar para aludir a las distintas alternativas de configuración de la unidad contribuyente familiar y a los diferentes sistemas de tratamiento fiscal de la misma.

De manera más abreviada podemos decir que unidad familiar en sentido estricto significa la designación de una unidad contribuyente definida por relación al grupo familiar al que el individuo pertenece. En su sentido más amplio, por unidad familiar se entiende el tratamiento fiscal a que es sometida la unidad familiar considerada. Este tratamiento puede quedar circunscrito al efectivamente otorgado por la regulación positiva de un impuesto determinado, o ser referido a un terreno más amplio, en el que se trata de determinar cuáles son los posibles sistemas de tratamiento fiscal de la unidad familiar. Hasta ahora nos hemos ocupado de la unidad familiar desde esta última perspectiva.

Los dos sentidos del concepto de unidad familiar deben tenerse en consideración, sin que ninguno de ellos pueda ser descartado por razones de inutilidad o falta de concreción técnica. El sentido estricto hace referencia al ente con relación al cual se determina la riqueza gravable por el tributo. El sentido amplio implica el régimen o el sistema con arreglo al cual se verifica aquel sometimiento a tributación. Este no puede efectuarse sin haber configurado o delimitado aquél

previamente; pero, a su vez, la mera consideración del primer aspecto no es de por sí suficientemente representativa de lo que la figura de la unidad familiar supone.

La unidad familiar puede plantearse en los impuestos personales en general, y no sólo en impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sin embargo, es con relación a este impuesto donde la presencia de la unidad familiar presenta mayor complejidad desde el punto de vista técnico y donde el tema adquiere la mayor importancia. Puede pacíficamente afirmarse que el planteamiento autónomo y universal del tema de la unidad familiar queda referido al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al que, consecuentemente, limitamos nuestro estudio.

En el tratamiento tributario de las rentas familiares aparecen entremezclados diversos problemas que es necesario diferenciar con nitidez para una clara comprensión de la figura que nos ocupa. Esencialmente, son dos los aspectos que deben delimitarse:

- Uno, es el relativo a la determinación de la carga tributaria que ha de recaer sobre la familia o sobre sus miembros; nos referimos entonces, fundamentalmente, a los elementos de cuantificación del débito tributario.

- Otro, hace referencia a la titularidad de los distintos deberes jurídicos derivados de la aplicación de las leyes tributarias y, en primer lugar, de la obligación tributaria material.

Uno y otro aspecto no tienen porqué coincidir, o más exactamente, en modo alguno puede identificarse la posibilidad de que la unidad familiar sea la unidad contribuyente de un impuesto con la posibilidad de que la unidad familiar sea sujeto pasivo de un impuesto. La identificación que, en este sentido, se ha querido ver en ocasiones es la más clara consecuencia de los nocivos efectos y confusiones que puede originar el no diferenciar los dos aspectos previamente señalados. La posible "disociación" entre la titularidad de la capacidad económica gravada por el tributo, y la titularidad de las distintas situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar la aplicación del impuesto, deberá resolverse en cada caso con arreglo a la configuración efectuada por la normativa tributaria de que se trate.

Precisión de gran importancia es la relativa a la significación del término unidad familiar en sí mismo considerado. Cuando hablamos de unidad familiar o del ente unidad familiar no debe caerse en el error de entender que nos estamos refiriendo a un ente superpuesto o distinto a las personas que lo integran; antes al contrario, la expresión unidad familiar no es más que un modo abreviado de referencia a un conjunto de personas físicas entre las que existe una relación determinada.

Problema cualitativamente menos importante, pero que no por ello puede pasarse por alto, es la relación existente entre la figura de la unidad familiar y la consideración fis-

cal de las circunstancias personales y familiares a efectos de cuantificación de la deuda tributaria.

La relación existente entre unidad familiar en sentido estricto y relevancia fiscal de las circunstancias personales y familiares del contribuyente es idéntica a la distinción entre personalidad del impuesto y subjetividad del gravamen. En el primer caso nos encontramos con una determinada configuración del presupuesto objetivo del tributo, que queda referido a un ente concreto y determinado: la unidad familiar. En el segundo, se trata de un sistema de cuantificación de la deuda impositiva, que responde al fenómeno de la subjetivación.

Cuando se trata de unidad familiar en sentido amplio, la relación es de distinta índole a la señalada. En este caso, la consideración a efectos fiscales de las circunstancias personales y familiares es un fenómeno en cierto sentido más amplio y en cierto sentido más estricto que aquél. Es más amplio porque, tratándose del fenómeno de la subjetivación del impuesto puede plantearse tanto en los impuestos personales como en los impuestos reales y dentro de los primeros, todo impuesto personal debe ser un impuesto subjetivo, por su especial aptitud para adaptarse a la capacidad contributiva del sujeto gravado, y ello tanto si la unidad subjetiva tributaria es un grupo familiar como si es un individuo.

Pero, a la vez, es más estricto, porque esa subjetividad forma parte del régimen a que está sometida la unidad familiar. Es obvio que cuando el sujeto sometido no es único,

sino plural, esa subjetivación adquiere, por propia definición, una dimensión más compleja. Por ello lo correcto es entender que la consideración personales y familiares a efectos de la subjetividad del impuesto, no integra el concepto de unidad familiar, pero sí forma parte del régimen de la misma.

Los diversos sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares pueden clasificarse en dos grandes grupos: sistema de imposición separada y sistema de imposición acumulada o conjunta. La distinción entre ellos responde a un único criterio: la ausencia o verificación, respectivamente, de la acumulación subjetiva de rentas, con independencia de cuál sea el método de imposición sobre la renta acumulada.

La opción entre una y otra alternativa responde a criterios distintos e inconciliables entre sí, que, en puridad, encierran una petición de principio: uno y otro sistema adoptan un criterio diverso para la comparación de la carga fiscal: en el primero, es el gravamen de los individuos el que se trata de igualar; en el segundo la igualdad se establece entre grupos familiares unitariamente considerados y los individuos. Cada uno de ellos supone una distinta forma de entender y de llevar a cabo el principio de igualdad. Por ello, no es posible recomendar, en términos más o menos absolutos, la preferencia por uno u otro sistema. Existen importantes argumentos que justifican tanto una como otra alternativa. Ahora bien, desde esta perspectiva lo que sí está claro es que el criterio que ha de presidir toda elección en este sentido es un criterio jurídico, el criterio jurídico por exce-

lencia: la idea de lo justo. Desde luego, este principio no resuelve por sí solo el problema, pero sí presta una vía de resolución adecuada, ya que, cualquier tipo de consideración ha de enmarcarse y , si es necesario, supeditarse a este principio supremo.

En este orden de consideraciones, aunque la elección de un sistema de imposición conjunta se ha fundamentado repetidamente en argumentos económicos y particularmente en la comunidad económica en el seno de la familia, se trata en todo caso de una fundamentación parcial, ya que la unidad familiar no carece de fundamento jurídico. Este fundamento jurídico se concreta en el principio de capacidad contributiva. Naturalmente puede ser discutido si la pertenencia de un individuo a una unidad familiar incide cualitativa y cuantitativamente en su capacidad económica hasta el punto de que ésta deba valorarse con relación al grupo familiar y no con respecto al individuo en sí mismo considerado, pero, precisamente, ello forma parte de la petición de principio a que antes nos hemos referido. En cualquier caso, lo que importa es destacar que el fundamento económico de la unidad familiar, que en modo alguno puede negarse, no se puede confundir ni identificar con su fundamento jurídico, que es el que verdaderamente hace operante a este concepto en el campo del Derecho tributario.

Las posibilidades de sometimiento a tributación de una unidad familiar son prácticamente inagotables. Sin embargo, en muchos casos, las opciones son relativas, ya que a los mismos resultados se puede llegar con procedimientos y métodos

aparente y formalmente muy distintos. Hemos prestado una especial atención a este ámbito, a fin de hacer resaltar con claridad cuáles son las opciones principales que se le ofrecen al legislador al regular esta materia, procurando poner de manifiesto las ventajas e inconvenientes que cada alternativa presenta y efectuando en cierto sentido un análisis que pudiera calificarse de "desmitificador" o relativista, si se prefiere. Ello responde a la realidad de esta materia y subraya la inconsistencia de una serie de tópicos o, al menos, ideas ampliamente difundidas sobre la tributación de las rentas familiares, tales como la defensa de sistemas de promediación de la renta, sin advertir los graves problemas que de ellos se derivan, o la identificación entre sistema de acumulación e incremento de la carga tributaria que ha de pesar sobre los miembros de la familia, como si fuera ineludible una relación de causa a efecto entre ellos.

Hemos prestado también un especial interés en el análisis del Derecho comparado, efectuando en cada caso una breve exposición de la evolución histórica relativa a la imposición sobre la renta, lo que consideramos de utilidad no sólo a los efectos de una mejor comprensión de la actual regulación de las rentas familiares en cada uno de esos países, sino también porque pone de manifiesto las semejanzas y diferencias con la evolución normativa de nuestro propio sistema tributario, que será objeto de examen en el capítulo siguiente.

Del análisis de los sistemas vigentes más próximos a nuestra área cultural y geográfica se desprende el hecho ine-

ludible de una tendencia hacia la tributación separada de las rentas familiares, especialmente respecto de las rentas ganadas, ya que para las rentas del capital parecen tener una especial consistencia los presupuestos básicos de la tributación conjunta. Esta exposición pone asimismo de manifiesto la dificultad de encontrar un sistema entre los países más próximos al nuestro, parangonable al contenido en el Impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978. En todos los sistemas de acumulación analizados se prevén importantes excepciones a la tributación conjunta y se presta una especial atención a la mayor carga tributaria que los miembros de la familia deberían soportar como consecuencia de la acumulación de bases imponibles y tarifa progresiva, articulándose sistemas que palién o limiten ese efecto. En ocasiones, los miembros de la unidad familiar obtienen un tratamiento más ventajoso que las personas solteras lo que, desde luego, puede ser tan criticable como la situación opuesta.

La declaración de inconstitucionalidad del sistema de acumulación en Alemania y en Italia, revela la importancia y complejidad de la unidad familiar, a la vez que subraya la incompatibilidad existente entre determinados conceptos económicos y determinados principios jurídicos, a los que, desde hace ya bastantes años, se les ha reconocido el papel fundamental que les corresponde, por lo que a tributación de las rentas familiares se refiere.

Si hubiéramos de resumir en una sola idea el estudio

llevado a cabo en este capítulo no cabe duda de que ésta habría de ser la convicción de que no existe una solución, no ya ideal, sino aceptable o recomendable con caracteres de validez general, del problema analizado. Ello se revela como un hecho indubitable no sólo a nivel de estudio teórico sino también con relación a los sistemas vigentes. Todos ellos, aún los más dispares, son objeto de fuertes críticas. Es difícil encontrar un país donde se muestre más o menos general conformidad con el sistema de tributación de las rentas familiares adoptado, lo que se traduce en la opinión continuamente expresada según la cual toda solución dada a este problema forzosamente ha de considerarse como una fórmula de transacción o compromiso, por cuanto subyacen en él una serie de principios, incompatibles entre sí, pero defendibles en función de la perspectiva que se adopte.

En cualquier caso, cada vez adquiere mayor importancia el argumento, en buena medida sociológico, de la neutralidad fiscal respecto al matrimonio, que jurídicamente se concreta en la convicción de que es la capacidad contributiva de cada persona la que debe tenerse en consideración, así como el hecho de que los complejos problemas que desde el punto de vista de la equidad origina la tributación conjunta de las rentas, aconseja en buena medida la imposición separada de las mismas, especialmente de las derivadas del trabajo, tanto dependiente como independiente, ya que, como hemos dicho, para las rentas del capital tienen especial significado los presupuestos básicos de la acumulación.

5. NOTAS.

- (1) Cfr., en este sentido, COLMENAR VALDES, S., "El sujeto: la unidad familiar", RDFHP, núm.142, 1979, pág. 684.
- (2) Esta circunstancia es puesta de manifiesto por ANTON, DIAZ MALLEDO y GARCIA MARTIN ("La unidad contribuyente", HPE, núm. 30, 1974, pág. 162): "Se ha ponderado la importancia de las circunstancias familiares en el contexto vital del individuo. El fenómeno obedece a motivaciones que desbordan ampliamente el marco técnico-tributario..., para insertarse en uno muchísimo más amplio".
- (3) Quizás el más claro ejemplo lo encontramos en la ponencia general del Congreso de la IFA de 1972, al afirmarse allí que "la cuestión de si los miembros de una familia deben tributar conjunta o separadamente debe decidirse dentro de cada país prestándose especial atención a factores tales como las formas de vida, las tradiciones y las condiciones internas de tipo social, económico y político" (REUTERSWARD, E., en Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LVIIa, pág. I/96; el subrayado es nuestro).
- (4) Por razones de claridad y sistemática en la exposición consideramos preferible abordar primeramente el sentido más específico y después el más general, y no a la inversa.
- (5) Vid. ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., pág. 161, donde los autores dan una de las pocas definiciones que encontramos de unidad contribuyente, ya que, por lo general, el concepto se da por entendido.
- (6) SOLER ROCH, M.T., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas REDF, núm. 25, 1980, pág. 23.
- (7) LAGARES CALVO, M.J., en uno de los primeros trabajos dedicados en nuestro país específicamente a este tema, califica asimismo de previa esta cuestión ("La unidad contribuyente en el impuesto sobre la renta", HPE, núm.3, 1970, pág. 69. Igualmente RAMALLO, J., ("La unidad familiar como sujeto en el ordenamiento tributario español", Civitas REDF, núm. 29, 1981, pág. 44), califica a ésta de "decisión previa".
- (8) Informe CARTER, cit., vol. II, pág. 135; OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 13.
- (9) Informe MEADE, cit., pág. 553.
- (10) SOLER ROCH, "La unidad contribuyente en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", Civitas REDF, núms. 15-16, 1977, pág. 523.

- (11) Para una clara distinción entre familiares y parientes, cfr. ALBALADEJO, M., "Curso de Derecho civil", IV, "Derecho de familia", Bosch, Barcelona, 1982, págs. 9 y 10.
- (12) El supuesto, efectivamente, no es tan extraño como a primera vista pudiera parecer y de ello encontramos un buen ejemplo en nuestra historia impositiva: El 11 de septiembre de 1918 (Gaceta del 15 del mismo mes), se publicó en nuestro país un Real Decreto sobre Exacciones Municipales, en el que se concedía extraordinaria amplitud al Repartimiento General de Utilidades que había sido autorizado como ingreso de los Municipios en la Ley de 12 de junio de 1911. El artículo 63 del mencionado Real Decreto regulaba la estimación por signos externos "de las utilidades imponibles en la parte personal del repartimiento", y en él se contenía un apartado F), según el cual: "siempre que varias personas sujetas a la obligación de contribuir..., vivan en comunidad, la estimación por signos externos incluirá la correspondiente a todas ellas, y la renta computada se considerará como la suma de las rentas individuales..." (el subrayado es nuestro) (vid. Revista "De Economía", núms. 33-34, monográfico dedicado a documentación de la evolución histórica del impuesto sobre la renta en España, enero-abril de 1955, págs. 39 y ss., en especial pág. 52. Sobre el origen y evolución del Repartimiento puede asimismo consultarse el trabajo de ALBIÑANA, "El Repartimiento General de Utilidades: impuesto territorial de cupo con ribetes personales", Civitas REDF, núm. 33, 1982, págs. 5 y ss.).

El precepto citado es recogido en idénticos términos en la noma 6ª del art. 28 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 (Gaceta del 23 de diciembre), por la que se establecía la Contribución General sobre la Renta; en este artículo se regulaba igualmente la estimación de la renta imponible por signos externos. Las vicisitudes de la estimación de la base imponible según signos externos puede verlas el lector interesado en CALLE SAIZ, R., "La crisis de los signos externos de renta gastada, como procedimiento de determinación de la base imponible del impuesto español sobre la renta de las personas físicas", HPE, núm.3, 1970, págs. 45 y ss.

Hay que tener en cuenta, además, respecto al supuesto que aquí comentamos, que el art. 5º del Decreto 3391/1973, de 21 de diciembre, por el que se aprobaban normas sobre valoración y aplicación de los signos externos en el IGRPF (BOE de 22 de enero de 1974), se disponía asimismo que "cuando varias personas sujetas a la obligación de contribuir vivan en comunidad, la estimación por signos externos incluirá la correspondiente a todas ellas..." (el subrayado es nuestro), esto es, sustancialmente lo mismo que se contenía en el Decreto

de 1918.

La expresión empleada en estas normas es "vivan en comunidad", sin ningún tipo de exigencias respecto a vínculos o lazos familiares, por lo que claramente constituye un ejemplo del supuesto mencionado en el texto, de unidad contribuyente supraindividual, pero no familiar. Naturalmente, cuestión distinta es la virtualidad práctica que pueda tener un precepto de esta naturaleza.

- (13) A este sentido estricto parece referirse RAMALLO ("La unidad familiar...", cit., pág. 46), al decir, con relación a nuestro vigente IRPF, que "la ley fiscal tiene económicamente a la UF como base".
- (14) Quizás sea LAGARES ("La unidad contribuyente...", cit., pags. 69 y ss.) el que más atención dedica a la unidad contribuyente estrictamente considerada.
- (15) Cfr., en este sentido, PALAO, "La unidad familiar como sujeto fiscal", en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1980", Edersa, Madrid, 1981, pág. 332.
- (16) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", cit., pág. 307.
- (17) Ibídem., pág. 307, in fine, y 308 (el subrayado es nuestro).
- (18) Cfr. SOLER ROCH, "La unidad contribuyente...", cit., pág. 537.
- (19) PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 10.
- (20) Cfr. BARRE, R., "Economía Política", Ariel Barcelona, 1981, t.I, pág. 119.
- (21) Vid., por ejemplo, las reflexiones matemáticas sobre el tema de JOHANSEN, L., "Public Economics", Nort-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1975, págs. 221 y ss.; asimismo SCHMOLDERS ("Teoría general del impuesto", Ed.Der.Fin., Madrid, págs. 131 y ss.), analiza los efectos de noticia y de renta, sobre las economías domésticas.
- (22) Cfr. VICENTE-ARCHE, F., "Consideraciones sobre el hecho imponible", RDFHP, núm. 39, 1960, págs. 536 y ss.

Como pone de relieve SAINZ DE BUJANDA ("Sistema de Derecho financiero", cit., pág. 387), lo verdaderamente relevante en este caso es que el legislador haya dado acogida a esa realidad, inicialmente extrajurídica, remodelándola adecuadamente, es decir,virtiéndola al plano

jurídico sin romper los principios y conceptos propios y específicos del Derecho, configurándose "con estricto y escrupuloso respeto a las categorías lógico-jurídicas, esto es, a lo que constituye el torso de la ciencia del Derecho".

- (23) "Naturaleza del hecho imponible", cit., pág. 610.
- (24) COLMENAR, "El sujeto: la unidad familiar", cit., pág. 684.
- (25) COSCIANI, C., "Ciencia de la Hacienda", Ed.Der.Fin., Madrid, 1980, págs. 566-567.
- (26) SOLER ROCH, "La unidad contribuyente...", cit., pág. 523
- (27) "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 34.
- (28) Tal es el concepto que de "contribuyente" sostiene ALBINANA, "Derecho financiero y tributario", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 469, y, con mayor amplitud en su tratamiento, en "Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho tributario español", en "Problemas financieros actuales", IEF, Madrid, 1973, págs. 165 y ss., en especial 179 y ss.
- (29) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español", en Hacienda y Derecho, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 181 y ss., en especial pág. 188.
- (30) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones y deberes...", cit., pág. 23.
- (31) Cfr. LAGARES, "La unidad contribuyente...", cit., pág. 69.
- (32) En este sentido, RAMALLO, "La unidad familiar...", cit. pág. 56.
- (33) Ibídem., pág. 44; el subrayado es nuestro.
- (34) Vid. SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", cit., págs. 283 y ss., donde el profesor de Madrid se refiere a las fases del proceso de penetración jurídica en el ámbito tributario.
- (35) Un estudio exhaustivo de este aspecto del tema nos llevaría demasiado lejos, por lo que nos limitamos a considerar, dentro del mismo, aquellos problemas y cuestiones más relevantes a efectos de comprender y valorar nuestra realidad jurídica.
- (36) Cfr. PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 8; el autor estima que "en cierto sentido, podemos

considerar este aspecto como material".

- (37) Prácticamente todos los autores que se han ocupado del tema coinciden en la necesidad de diferenciar entre los problemas y soluciones relativos a los efectos indeseados de la acumulación, discriminaciones originadas por la suma de bases imponibles, etc., por un lado, y compensación de cargas familiares, adecuación del gravamen a las cargas familiares del contribuyente, etc., por otro. Cfr. LAGARES, "La unidad contribuyente...", cit., págs. 70 y ss.; ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., págs. 167 y ss.; COLMENAR, "El sujeto: la unidad familiar", cit., págs. 687 y ss., etc.
- (38) En este sentido deben entenderse opiniones como la de GOODE ("El impuesto sobre la renta", cit., pág. 282), de que "la aceptación del principio de considerar al marido y a la esposa, o a la familia total, como unidad contribuyente, no resuelve la cuestión de determinar la relación adecuada entre la cuota impositiva de las personas casadas y de las personas solas".
- Asimismo, sostiene MENNEL, A., ("Die Einkommensbesteuerung von Ehe und Familie in internationalen Vergleich", en Deutsche Steuer - Zeitung (A), 1978, pág. 323), que tanto en la imposición separada como en la liquidación conjunta surgen luego los problemas acerca de en qué manera y con qué amplitud deberán ser tomadas en consideración las cargas familiares".
- (39) "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 8.
- (40) Opinión contraria se mantiene en la doctrina suiza, al sostener que el problema de la carga fiscal sobre las rentas familiares es independiente de la acumulación o no de las mismas, puesto que ésta no determina aquélla; vid. esta opinión recogida por PALAO, op.cit., pág.8, nota 7, y la crítica que ahí se hace.
- (41) Cfr. PALAO, op.cit., págs. 8-9; el autor califica este aspecto de formal, aunque no lo sea desde una perspectiva estrictamente jurídica, por contraposición al primero, al que califica de material.
- (42) En la doctrina suiza es usual la distinción entre "deber tributario subjetivo" ("subjektive steuerpflicht"): determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y "deber tributario objetivo" ("objektive steuerpflicht"), bajo el cual se presenta el problema de la acumulación o no de las rentas familiares; cfr. HOHN, E., "Steuerrecht", Paul Haupt, Berna, 1972, pág. 41 (cit. por PALAO, op.cit., pág.8, nota 7).

Asimismo, THORSON, D., distingue entre unidad familiar a efectos de la liquidación ("tax assesment unit"), a efectos de la declaración ("tax filing unit"), y a efectos

tos del pago ("tax paying unit") ("An analysis of the sources of continued controversy over the tax treatment of family income", National Tax Journal, volumen XVIII, núm. 2, junio 1965, pág. 114).

- (43) PALAO, op.cit., pág. 9; se refieren también a las distintas posibilidades de configuración del sujeto pasivo en los supuestos de acumulación, RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., págs. 54 y ss.; SOLER ROCH, "La unidad contribuyente...", cit., págs. 538 y ss.
- (44) Cfr., en este sentido, PALAO, loc.ult.cit.
- (45) Cfr., en este sentido, SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones y deberes...", cit., pág. 43.
- (46) PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 6.
- (47) "Con un impuesto fijo no importa cuál sea la unidad contribuyente, pero en un impuesto progresivo esta cuestión plantea un problema de dificultad casi insuperable en cuanto a la equidad entre los contribuyentes" (BLUM, W.J., y KALVEN, H.Jr., "El impuesto progresivo: un tema difícil", IEF, Madrid, 1972, pág. 99) (obviamente, la expresión "impuesto fijo" alude al impuesto de tipo invariable, es decir, al impuesto proporcional, no al impuesto de cuota fija); la misma idea puede verse recogida en NEUMARK, F., "Principios de la imposición", IEF, Madrid, 1974, pág. 193.
- (48) PALAO, op.cit., pág. 6.
- (49) "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1972", Edersa, Madrid, 1974, pág. 77, y en Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LVIIa, cit.
- (50) SOLER ROCH, "La unidad contribuyente...", cit., pág. 524; en este mismo sentido, la ponencia general del Congreso de la IFA, 1972, "Cahiers...", cit., pág. I/87.
- (51) Sobre el carácter complementario del impuesto sobre el patrimonio puede verse, PEREZ DE AYALA, J.L., "Explicación de la técnica de los impuestos", Edersa, Madrid, 1981, págs. 152 y ss.
- (52) Esto, que puede considerarse un principio general, como todos los principios, tiene sus excepciones, y un buen ejemplo en este sentido lo encontramos en nuestro IEPPF y el IKPF. Sin embargo, esta disparidad puede considerarse excepcional y deriva, entre otras circunstancias, del carácter excepcional de aquél, siendo de esperar que la situación se normalice cuando sea aprobado el IPN.

- (53) Op.cit., pág. 7.
- (54) Así, por ejemplo, señalaba Erik REUTERSWARD (Ponencia general, Congreso de la IFA, 1972, loc.cit., pág. I/87) que "existe impuesto sobre la fortuna en siete de los diecinueve países abarcados por la investigación".
- (55) Cfr. REUTERSWARD, loc.cit.: de los siete países en que existía impuesto sobre el patrimonio, sólo en tres era progresivo.
- (56) En el mismo sentido se manifiesta SOLER ROCH ("La unidad contribuyente...", cit., pág. 552), al decir que "en el contexto de un impuesto sobre el patrimonio, el sistema de acumulación no presenta alguno de los aspectos más negativos que se han puesto de manifiesto en relación con esta figura en el impuesto sobre la renta".
- (57) Vid. la valoración que de la unidad contribuyente en el impuesto sobre el patrimonio hace SOLER ROCH (op.cit. en nota anterior, págs. 551 y ss.), en uno de los pocos trabajos dedicados específicamente a este tema. Sobre el mismo también puede verse, HIERRO ECHEVARRIA, A., "La unidad familiar como sujeto fiscal. Notas sobre el tratamiento fiscal de la familia en el nuevo régimen tributario español", en "Memoria AEDF, 1980", loc.cit., págs. 474 y ss.; una referencia al origen y evolución de la acumulación en el impuesto sobre el patrimonio, en RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 53.
- (58) "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. LVIIa, pág. I/38.
- (59) PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 7.
- (60) Cfr. ponencia española al Congreso de la IFA, 1972, presentada por GOTA, "Cahiers...", cit., págs. II/77 y ss.
- (61) Vid. las conclusiones del ponente general REUTERSWARD, loc.cit., pág. I/38: "Los informes relativos a la imposición sobre las cuotas hereditarias o sobre el caudal relicto, presentados por los distintos países, ponen de manifiesto que en ellos no existe tributación de las unidades familiares", y concluía sus recomendaciones sobre este punto afirmando que "no constituye una materia importante en cuanto al asunto tratado y, en consecuencia no hay base para una declaración por parte de la IFA" (pág. I/39).
- (62) Así lo califica PALAO, op.cit., pág. 7.
- (63) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", cit., pág. 306.

- (64) *Ibidem.*
- (65) Un clarísimo ejemplo lo constituye las desgravaciones a familias numerosas, beneficios fiscales concedidos ya en la Tarifa primera de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria; cfr. YEBRA, P., "La familia ante el ordenamiento tributario", RDFHP, núm. 123, 1976, pág. 549.
- (66) Cfr. YEBRA, "La familia...", cit., págs. 541 y ss.; GOTA, ponencia española al Congreso de la IFA, 1972, en "Memoria de la AEDF", cit., págs. 149 y ss.
- (67) Cfr. YEBRA, "La familia...", cit., págs. 555 y ss.
- (68) En este sentido, afirma YEBRA: "Lo único que queremos significar, en definitiva, es la necesidad de un estudio global de todos los gravámenes que inciden sobre la situación familiar" (loc.cit. en nota anterior).
- (69) Cfr. RODRIGUEZ PEREZ, H., "La familia y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", RDFHP, núm. 162, 1982, pág. 1.478.
- (70) Cfr. YEBRA, "La familia...", cit., pág. 504.
- (71) Cfr. CORRAL GUERRERO, L., "La unidad familiar como sujeto fiscal. Reflexiones metodológicas para su estudio", RDFHP, núm. 158, 1982, págs. 515 y ss. Diversos aspectos de consideración de la familia pueden verse en BRACCINI, R., "Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari", en *Dir. e Prat.Trib.*, 1977, núm. 5, págs. 1.225 y ss.
- (72) MENNEL "Die Einkommensbesteuerung...", cit., pág. 323.
- (73) Tal es el punto de vista que adopta PALAO en su excelente trabajo, reiteradamente citado, "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta".
- (74) Tal modo de proceder puede considerarse, asimismo, habitual; cfr., por ejemplo, LAGARES, "La unidad contribuyente...", cit.; BURGOS BELASCOAIN, G., "La unidad contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Un concepto en revisión", CT, núm. 23, 1977, págs. 141 y ss.; OLDMAN, O., y TEMPLE, R., "Etude comparative de l'imposition des personnes mariées", *Rev. de Sc. Finan.* 1959, págs. 551 y ss., si bien estos autores exponen primero las soluciones que se ofrecen en derecho comparado y posteriormente analizan el fundamento de los diversos sistemas.
- (75) Vid., en este sentido el estudio de la Comisión MEADE, versión castellana, loc.cit., pág. 554.

- (76) ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., pág. 165.
- (77) RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 50.
- (78) OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., págs. 13-14.
- (79) Es de advertir que las palabras originales utilizadas en el informe son "salarié" y "revenus salariaux", dado que se excluyen del ámbito de estudio del mismo las rentas que no proceden del trabajo (loc.cit., pág. 8).
- (80) En el mismo sentido, puede verse, "La imposición sobre el marido y la mujer", publicado por Her Majesty's Stationery Office, Londres, 1980 (parcialmente traducido en la Revista del Instituto de Estudios Económicos, núm. 4, 1981, págs. 89 y ss., en especial pág. 102, por donde se hace la cita).
- (81) "La unidad familiar como sujeto fiscal", en "Memoria AEDF, 1980", Edersa, Madrid, 1981, pág. 332.
- (82) Cfr. ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., pág. 165.
- (83) PALAO, "El tratamiento de la familiar...", cit., pág. 34.
- (84) Cfr. ANTON, DIAZ y GARCIA, op.cit., pág. 166. La variedad de fórmulas y sistemas de tributación es prácticamente infinita; por ejemplo, la separación de las rentas ganadas puede aplicarse a las obtenidas por los cónyuges o sólo a las de la mujer, en cuyo caso tributan conjuntamente las rentas del capital de ambos y las del trabajo del marido; puede aplicarse solamente a las rentas ganadas del hijo, tributando todas las demás conjuntamente; pueden separarse las rentas del hijo y las de la esposa, etc...
- (84bis) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 34, en nota.
- (85) LAGARES, "La unidad contribuyente...", cit., pág. 76. ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., pág. 171.
- (86) THORSON, "An analysis of the sources...", cit., pág. 118.
- (87) "Tratado del Impuesto sobre la Renta", Edit.Der.Fin., t.I., Madrid, 1971, págs. 114 y ss.

Particular juicio merecen también estos métodos a ANTON DIAZ y GARCIA (op.cit., pág. 163) quienes entienden, con relación a la determinación de la unidad contribuyente que en los sistemas que "como el alemán o el norteamericano...", necesitan, por motivos de equidad, cor-

regir a través de algún procedimiento (splitting) el efecto de la tarifa progresiva..., no se está considerando -en puridad- a la familia como unidad contribuyente, ya que, si así fuera, ese sería el supuesto normal, siendo la situación particular que habría que corregir o diferenciar la del individuo sin relaciones familiares, y no a la inversa, como ocurre".

- (88) Tal es la opinión que sostiene PALAO, con relación, concretamente, al "splitting" (op.cit., pág. 10).
- (89) Cfr. LAURE, Maurice, "Tratado de Política Fiscal", Ed. Der.Fin., Madrid, 1960, Pág. 157.
- (90) Señala LAURE (loc.ult.cit.), que admitir tal cosa sería equivalente a pretender que los gastos de un contribuyente ocasionados por su mujer, sus hijos u otras personas a su cargo, le producen la misma especie de satisfacción que cualquier otra clase de gastos. Esta postura ante las circunstancias familiares resulta de difícil defensa si tenemos en cuenta, continúa LAURE, que el contribuyente no tiene la iniciativa en sus gastos familiares, cosa que no ocurre en los restantes gastos.
- (91) Aunque PECHMAN señaló la "dificultad de justificar los beneficios derivados del splitting para quien prefiere gastar parte de sus rentas en una esposa, en lugar de otra manera" (citado según lo recoge THORSON, op.cit., pág. 121), tal afirmación parece referirse a unos beneficios derivados de la promediación de la renta que son considerados excesivos, más que a la defensa de un impuesto invariable ante las circunstancias familiares.
- (92) LAGARES, op.cit., pág. 70, recogiendo la opinión de LAURE, op.cit. pág. 158. Ningún problema, obviamente, plantearía la aceptación de que a un sistema de tales características se le llame de "imposición individual puro", pero lo que nos preguntamos aquí es si en la calificación de un determinado sistema de tributación en uno de los dos grupos fundamentales interviene o es relevante la adaptación del impuesto a las circunstancias familiares.
- (92bis) En este sentido afirman ANTON, DIAZ y GARCIA, que "La dicotomía anterior (unidad contribuyente individual o unidad contribuyente familiar) es, en cierto sentido falsa, al menos en términos absolutos. La elección -químicamente pura- de la opción primera, contradeciría el carácter personal de los gravámenes que recaen sobre la renta total de las personas, en cuanto en éstos no se hace abstracción de las circunstancias del contribuyente, de las cuales son componente esencial las familiares. La adaptación a dichas circunstancias, pues, tendería en cierto sentido a hacer convergentes ambas posibilidades" ("La unidad contribuyente", cit., pág. 162; el subrayado es nuestro).

También PALAO (op.cit., págs. 10-11), parece acoger la noción señalada en el texto, al decir que "para el sistema de imposición individual puro los gastos necesarios para atender a las cargas familiares forman parte de la utilización de la renta".

- (93) Obviamente, cuestión distinta es que cuando se elige a la familia como unidad contribuyente la subjetividad del gravamen adquiera necesariamente una dimensión más compleja e, incluso, más relevante.

- (94) Así parece entenderlo COLMENAR ("El sujeto: la unidad familiar", cit., pág. 688), al decir que la tributación separada "supone total prescindencia del grupo familiar desde el punto de vista acumulativo, pero sin descartar un adecuado trato respecto a las cargas familiares".

Opinión análoga se encuentra en LAGARES (op.cit., pág. 71), aunque inicialmente, a la vista de los argumentos en base a los cuales defiende la unidad contribuyente familiar (loc.cit., págs. 69-70), pudiera pensarse otra cosa.

- (95) PALAO, op.cit., pág. 10.

- (96) Este era el supuesto del impuesto sobre la renta vigente en nuestro país con anterioridad a la reforma tributaria de 1978, cuando el régimen económico del matrimonio fuese el de separación de bienes (vid. art. 14 del Texto Refundido del IGRPF, de 23 de diciembre de 1967), supuesto que GOTA LOSADA ("Tratado del Impuesto sobre la Renta", cit., t.II, pág. 99) denomina de "acumulación relativa".

- (97) Vid. por todos el ejemplo que de confusión entre ambos aspectos recoge PALAO, loc.ult.cit.

- (98) En opinión de M.J. McIntyre ("La declaración individual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: prolegómenos para un futuro análisis", CT, núm.44/1983, págs. 238-239), en realidad, tanto la defensa de la tributación conjunta como de la tributación separada se basa, esencialmente, en poner de manifiesto los defectos del sistema que se rechaza, o sea, se trata más de centrar la atención sobre una fundamentación negativa que de carácter positivo.

- (99) Así, el Comité CARTER, cuya defensa de la familia como unidad de imposición no es independiente del ~~concepto~~ integral de renta que el Informe propone, afirma, con referencia al sistema tradicional de separación en Canadá, que "este sistema crea injusticias, puesto que es la capacidad tributaria de la familia y no la de sus miembros la que debe tomarse en cuenta en el momento de establecer la carga fiscal" (la cita se hace literal

mente por la versión española, loc.cit., vol.II, pág. 165; el término "capacidad tributaria" obviamente, debe entenderse como "capacidad contributiva").

- (100) Vid. las argumentaciones del Informe CARTER, basadas en la convicción de que la familia constituye "la célula económica fundamental de la sociedad" y que "desde el principio los mismos cónyuges adoptan el concepto económico de la familia como unidad de renta" (vers. española, vol.II, págs. 142 y ss.).
- (101) Informe CARTER, loc.cit.
- (102) OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 19.
- (103) Cfr. Informe CARTER, loc.cit. Asimismo el Informe de la OCDE (loc.cit., pág. 37), señala que "en esta postura se dá por sentado que los miembros de la familia efectivamente reúnen sus ingresos y consideran sus gastos como sufragados a un presupuesto común".
- (104) Cfr. GOODE, op.cit., págs. 283-284.
- (105) Cfr. Informe CARTER, loc.ult.cit.
- (106) Vid. NEUMARK, F., "Principios de la imposición", IEF, Madrid, 1974, pág. 193; MUSGRAVE, R.A., y MUSGRAVE, P.B., "Hacienda Pública teórica y aplicada" (traducción de la 3ª edición en lengua inglesa), IEF, Madrid, 1981, pág. 547; GOODE, op.cit., pág. 283; Informe de la OCDE, cit., pág. 37, etc. Gráficamente manifiesta COSCIANI ("Ciencia de la Hacienda", cit., pág. 568) que "es necesario tener en cuenta que los miembros de una familia que poseen cada uno su propia renta, viviendo juntos gastan menos en su mantenimiento, por el alquiler de la casa y por otros gastos fijos (calefacción, gas para cocinar, energía para iluminación, servicios domésticos, automovil, etc...) que las personas que viven separadas. Vivir juntos..., realizando economías de escala se puede traducir en una disminución sustancial del coste de vida, aumentando la capacidad contributiva".
- (107) Vid. las consideraciones sobre este punto de GALLO, Franco, "Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva", Riv.Dir.Fin., 1977, núm.1, págs. 98 y ss.
- (108) Cfr. LAGARES, "La unidad contribuyente...", cit., págs. 69-70. A la vista de las consideraciones realizadas más arriba, entendemos que en todo caso tal afirmación debe entenderse en el sentido de que en el sistema de tributación conjunta este problema encuentra una solución más sencilla que en el sistema de tributación separada.

Para un comentario crítico del trabajo de LAGARES, vid. BURGOS BELASCOAIN, "La unidad contribuyente en el impuesto sobre la renta...", cit., págs. 141 y ss.

- (109) Cfr. GOODE, op.cit., pág. 285; LAGARES, loc.cit., PALAO, op.cit., pág. 14.
- (110) Así, por ejemplo, en nuestra doctrina, GOTA ("Tratado del Impuesto...", cit., t.I, pág. 114), afirma que "el hombre, excepto casos contados..., viven en el seno de su familia. El impuesto personal sobre la renta debe considerarse como sujeto pasivo normal a la familia, en lugar de al hombre aislado, concepto este puramente teórico y carente de fundamentación sociológica".

En análogo sentido, KULLMER, L., ("Die Ehegattenbesteuerung. Ihre Geschichte, Problematik und Neuregelung in Deutschland, diskutiert unter Berücksichtigung der Erfahrungen in den USA", Klostermann, Frankfurt, a.M., 1960, págs. 69-70), califica la imposición individual de "irreal" y afirma que los métodos de imposición "orientados hacia la familia" ("familiaenorientiert") pueden "reclamar para sí la cualidad de una mayor proximidad a la realidad económica frente al sistema individual" (citada según la recoge PALAO, op.cit., pág.14).
- (111) BANACLOCHE, J., "Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" Civitas REDF, núms. 17-18, 1978, pág. 36.
- (112) Vid., en este sentido, el análisis de HACKMAN, Johannes ("Ein Vorschlag zur Ehegattenbesteuerung", en Finanz-Archiv, N.F., Vol.31 (1973), págs. 495 y ss.), con la conclusión de que los cónyuges constituyen sólo en parte una unidad económica, por lo que solamente deben ser tratados fiscalmente como unidad respecto a dicha parte, mientras que el resto debe ser gravado de forma separada (págs. 501 y ss., en especial 509).
- (113) Informe ASPREY, loc.cit., pág. 12.
- (114) Cfr. THORSON, (op.cit., pág. 116), quien afirma con relación a la determinación de la extensión de la unidad familiar que "aunque la amplitud de la puesta en común ("pooling") es una cuestión de hecho, debemos proceder sobre la base de una mezcla de observaciones 'a priori' y empíricas por sociólogos de la familia y otros especialistas en ésta".
- (115) PALAO, op.cit., pág. 12. Concluye el autor sus reflexiones sobre este punto afirmando que "ciertamente que estas críticas no son, a nuestro juicio, suficientes para invalidar el postulado de la comunidad económica en el seno de la familia. Sin embargo, tienen el interés de poner por primera vez en tela de juicio el axio

ma de la unidad económica familiar y son, por tanto, sintomáticas de un cambio paulatino en la doctrina dominante" (pág. 13).

- (116) Ibídem. En este sentido, señala LITTMANN, K., ("Kritische Marginalien zur Kontroverse Individuelle Veranlagung oder Haushaltsbesteuerung", Finanz-Archiv, N.F., vol.27 (1968), pág. 185), que "el verdadero error de la construcción de la imposición familiar ("Haushaltsbesteuerung") consiste en que el hogar se define a efectos tributarios de conformidad con las normas jurídico-civiles y no con arreglo a circunstancias de hecho".

Asimismo, RAMALLO ("La unidad familiar...", cit., pág. 45) dice que "no son válidos los apriorismos en favor o en contra de la familia o de un tipo u otro de familia, sino que hay que partir de la complejidad de las formas interpersonales de convivencia dentro de la sociedad y de que cada una de ellas tiene su propio mecanismo económico que habrá que localizar".

- (117) En este sentido, el Informe ASPREY (loc.cit., pág. 10) manifiesta su rechazo a un sistema de tributación obligatoria de la unidad familiar, frente al sistema de tributación individual tradicional en Australia, ya que, "en un momento en que la mujer juega un papel económico y social cada vez mayor, la supresión de este derecho se consideraría sin duda como un paso atrás. Y los reparos no vendrían sólo de parte de las mujeres; también los hombres podrían oponerse a una fusión universal y obligatoria de sus asuntos fiscales con los de sus esposas". En la misma línea, "La imposición sobre el marido y la mujer", loc.cit., págs. 94 y 95.
- (118) Cfr. THORSON, op.cit., pág. 117, si bien añade que incluso desde este punto de vista (imposición individual), existe alguna necesidad de una deducción para la mujer trabajadora, con el fin de evitar la imposición de renta bruta y no neta (se refiere, naturalmente, a los mayores gastos que, respecto a una mujer soltera, ha de realizarla mujer casada que trabaja fuera del hogar).
- (119) Es esta una de las resoluciones adoptadas en el Congreso de la IFA de 1955, que se reiteran en el de 1972 (cfr. "Cahiers...", vol. 30, págs. 99 y 100, y vol. LVIIa, págs. I/73 y I/96. En el mismo sentido, la recomendación 3ª de las IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho financiero, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1980", cit., pág. 522; Informe MEADE, loc.cit., pág. 554, etc...
- (120) La demostración analítica puede verse en JOHANSEN, op.

cit., pág. 222. Con razón señala el Informe de la OCDE (loc.cit., págs. 37-38), la dificultad de compaginar el reconocimiento de "economías de escala" con la "nueva necesidad de neutralidad fiscal hacia el matrimonio".

- (121) Nos referimos a los procedimientos de promediación de la renta.
- (122) Vid. la crítica que al sistema británico se contiene en el "Libro Verde", "La imposición sobre el marido y la mujer", (loc.cit., págs. 91, 96 y 97), por considerar excesivas las desgravaciones fiscales concedidas a los matrimonios cuando los dos cónyuges trabajan.
- (123) Este fué uno de los factores que indujeron a Dinamarca a introducir el sistema de tributación individual, país donde no existen ventajas ni desventajas fiscales al contraer matrimonio, respecto a las rentas del trabajo, con relación al impuesto que pagaban de solteros. Situación similar se dá en la mayoría de los países que consideran al individuo como unidad contribuyente (cfr. OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 46).

Por otra parte, CALLE SAIZ, R., ("Sistema fiscal en España y en el Mercado Común", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1969, pág. 45), al referirse a la doctrina fiscal de la integración europea sobre armonización de los impuestos directos, señala, entre otras cosas, la "necesidad de garantizar que los contribuyentes casados no soporten una mayor presión fiscal que los solteros".

Debe advertirse que, como regla general, el problema comentado se pone de manifiesto especialmente con relación a las rentas del trabajo, ya que tratándose de rentas del capital, tienen especial consistencia los fundamentos básicos del sistema de acumulación.

- (124) Cfr., en este sentido, la opinión de NEUMARK (op.cit., págs. 153 y ss.): cita este autor (pág. 154, nota 167) un estudio de la "Royal Commission on the Taxation of Profits and Income" (Second Report, Cmd. 9105, Londres 1954, pág. 36), en el que dicha Comisión se muestra "escéptica sobre la sugerencia de que un hombre y una mujer sean disuadidos, de hecho, del matrimonio, por un cálculo frío de sus obligaciones financieras".
- (125) Cfr. las consideraciones que sobre estos puntos se contienen en "La imposición sobre el marido y la mujer", cit., con relación al sistema británico (loc. cit., págs. 92 y 95 y ss.).

- (126) OLDMAN y TEMPLE, "Etude comparée de l'imposition des personnes mariées", Revue de Science Financière, 1959, núm. 4, pág. 572.
Países con sistema de tributación separada son: Australia, Argentina, Canadá, Italia, Japón, Suecia y Venezuela (cfr. OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 46; "Cahiers de Droit Fiscal International", vol.LVIIa).
- (127) Vid. OLDMAN y TEMPLE, op.cit., pág. 571. En opinión de PALAO (op.cit., pág. 14), "estos argumentos no permiten inclinar decididamente la balanza en uno u otro sentido". Tal fué también una de las conclusiones generales de la IFA en su Congreso de 1972, al renunciar a formular alguna proposición o recomendación concreta sobre el problema de si los miembros de la familia debían tributar conjunta o separadamente (vid. E. REUTERSWARD, ponencia general, loc.cit., pág. I/96).
- (128) El Comité CARTER ha insistido especialmente en la necesidad de establecer un sistema de acumulación (vol. II págs. 135 y ss.). La influencia de las propuestas del Informe en nuestra doctrina ha sido considerable: vid. por ejemplo, GOTA, "Tratado...", cit., t.I, págs. 118 y ss.; asimismo, la comparación que entre las propuestas del Informe CARTER y nuestro anterior IGRPF hacen BREÑA CRUZ, F., y SOTO GUINDA, J., en "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como paradigma del sistema tributario del futuro: la aportación del Informe Carter" (vers. española del Informe CARTER, loc.cit., vol.I, págs. XXI y ss. en especial XXXVII y ss.
- (129) Vid. las consideraciones del Informe MEADE, (loc.cit., págs. 553 y ss.) sobre este punto, donde se ponen de manifiesto los conflictos entre fines fiscales del tratamiento de la unidad fiscal; en el mismo sentido, "La imposición sobre el marido y la mujer", loc.cit., págs. 89 y ss.
- (130) Op.cit., págs. 10 y 11.
- (131) Cfr. PALAO, loc.ult.cit. Igualmente, ponencia general del Congreso de la IFA de 1972, loc.cit., pág. I/96.
- (132) Dice PALAO (op.cit., pág. 14), que la afirmación de que el sistema de imposición individual "conduce a un gravamen injusto por tratar desigualmente a familias con igual renta está presuponiendo que son familias y no individuos el término de comparación". Asimismo, observa el Informe de la OCDE, cit., pág. 51, que los defensores de la imposición individual aceptan por lo general la indicación de que la imposición separada conduce inevitablemente a cargas tributarias desiguales entre familias con igual renta total, según la dis

tribución en la obtención de la misma; pero argumentan que este resultado no es realmente injusto, porque la renta conjunta del matrimonio no debería considerarse como el indicador más adecuado de la capacidad contributiva.

Como acertadamente señalan OLDMAN y TEMPLE (op.cit., pág. 563), el problema estriba en determinar si los vínculos derivados del matrimonio son de tal naturaleza que todos los hogares que tengan la misma renta total deben pagar aproximadamente el mismo impuesto.

- (133) PALAO, op.cit., pág. 15; ANTON, DIAZ y GARCIA, op.cit. pág. 163, observación que se refleja en sus conclusiones (págs. 174-175); WOLKERSDOFF, L., "Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik. Motive und Lösungsversuche", Finanz-Archiv, N.F., vol.18 (1957-58), pág. 84; OCDE, "La situation des unités familiales..." cit., págs. 9 y 15 y ss. En Canadá, a pesar de las recomendaciones de la Comisión CARTER, se ha mantenido el sistema tradicional de separación (cfr. BRENA y SOTO, loc.cit., pág. XXXIV).
- (134) Lo que es acorde con las consideraciones anteriores, ya que el rechazo de fórmulas obligatorias o el establecimiento de sistemas mixtos (en el que se mezclan los principios de la imposición separada y de la acumulación), no hacen más que reflejar la convicción de que no existe una solución ideal a este problema.
- (135) Todos los países miembros, excepto España, Francia, Islandia, Luxemburgo, Suiza y Portugal (loc.cit., pág. 15).
- (136) La tributación separada era optativa en todo caso en: Alemania, Estados Unidos, Noruega y Gran Bretaña.
- (137) No puede dejar de llamar la atención e, incluso, resultar chocante, a la vista de estas consideraciones, la regulación que de la unidad familiar se llevó a cabo en nuestro país en el año 1978. Ello a pesar de determinadas propuestas de establecimiento de un sistema ecléctico, como la formulada por MARTINEZ MARTINEZ, D., ("La reforma de la imposición sobre la renta: un informe de 1976", IEF, Madrid, 1979, pág. 86), quien aconsejaba que se acumularan las rentas del marido y de la mujer, así como las de los hijos, siempre que excedieran de una determinada cantidad, pero se excluían "de esta acumulación las rentas procedentes del trabajo personal de la mujer, salvo que éstas sean superiores a las del marido derivadas de este mismo origen, en cuyo caso serán éstas y no las de la mujer las excluidas"
- (138) Cfr. THORSON, op.cit., pág.118.
- (139) Ibídem.

- (140) Esta distinción entre método "per capita" y "método unitario" viene a coincidir con la clasificación que hace LAGARES ("La unidad contribuyente...", cit.), entre "soluciones que pretenden fundamentalmente evitar discriminaciones por la suma de rentas familiares" (pág. 75 y ss.) y "soluciones que pretenden exclusivamente adecuar el gravamen a las cargas familiares del contribuyente" (pág. 73 y ss.). Igualmente, ANTON, DIAZ y GARCIA (op.cit., págs. 167 y ss.) distinguen entre "corrección de los efectos indeseables de la acumulación" y "compensación de las cargas familiares".

Por otra parte, COLMENAR (op.cit., págs. 689 y ss.), adopta un criterio distinto, clasificando estos métodos de imposición en: soluciones que propugnan "respecto al grupo familiar un trato más favorable que el que le hubiera correspondido a través del régimen de tributación separada" (en las que incluye los métodos "per capita") y soluciones que propugnan "un régimen menos favorable que el que hubiese correspondido al grupo familiar si sus miembros hubiesen tributado separadamente, pero más beneficioso que el que corresponde a las personas solteras con rentas de igual cuantía" (considerando como tales la técnica de las desgravaciones).

- (141) La comparación se establece entre unidades fiscales de distintos tamaños, pero con iguales rentas (cfr. THORSON, op.cit., pág. 118; PALAO, op.cit., pág. 16). El problema, como claramente exponen OLDMAN y TEMPLE (op.cit., pág. 566), consiste en que "los países en los que las rentas del marido y de la mujer son, en todo o en parte, sumadas a los fines del cálculo del impuesto, deben resolver la cuestión de determinar si es preciso gravar a la familia con más o menos intensidad que dos personas que en total tengan la misma renta que aquélla".
- (142) Consideramos necesario introducir la idea de "tendencia", ya que la subjetividad del impuesto impide que pueda prescindirse absolutamente de la composición de la unidad fiscal.
- (143) Utilizamos aquí el término unidad familiar para referirnos a la unidad contribuyente integrada por más de una persona, y unidad fiscal cuando queremos aludir tanto a la unidad contribuyente familiar como a la unidad contribuyente individual.
- (144) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 17.
- (145) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 19. Cita este autor el siguiente "dilema" (puesto de relieve por KULLMER, op.cit., pág. 79): "cuanto más igualitariamente se traten las rentas de la unidad familiar en comparación con

las de individuos singulares cuyas rentas totales sean iguales a la global de aquélla -a lo que tienden los métodos "per capita"-, menos se satisfará la exigencia de tratar desigualmente las rentas altas y bajas -a la cual se orienta el método unitario". En consecuencia, continúa PALAO, "cabe sostener... que el método 'per capita' es más adecuado para países en los que no existen grandes diferencias en la distribución personal de la renta, en los que, por tanto, la comparación solteros-casados pasa a un primer plano, mientras que el método unitario, en el cual se aceptan de forma más plena los efectos de la progresividad del impuesto sobre las rentas globales de la familia, es más recomendable para países con distribución desigual de la renta".

- (146) Cfr. Informe CARTER (vers. española, cit., vol.II, pág. 165); aquí se matiza que los cónyuges deberían pagar más impuestos que dos solteros "en casi todas las categorías de renta". Ello se debe a la consideración de que "en el estadio inferior de la escala de renta, los cónyuges experimentan a menudo algunas desventajas económicas inherentes al matrimonio. Los solteros que tienen una renta débil pueden, por ejemplo, compartir el coste del alojamiento con algunas personas", por lo cual, a niveles bajos de renta "la contribución total de los cónyuges no debe ser en ningún caso más elevada que la suma de las contribuciones de estas dos personas tomadas separadamente". Teniendo además en cuenta que "en el estadio superior de la escala de rentas la situación matrimonial tiene relativamente poco efecto sobre la capacidad económica voluntaria", se llega a la conclusión de que "cuando dos personas ricas se casan, su impuesto total debería ser más elevado que la suma de los impuestos que pagaban como célibes, en razón de las economías de la vida en común, aunque estas economías son mínimas si se las compara con sus rentas. El aumento del impuesto consiguiente al matrimonio debería estar, en consecuencia, en proporción menor para estas personas que para los contribuyentes con rentas menos elevadas, que se casan" (vol.II, cit., págs. 17 y 18; para el concepto de "capacidad económica voluntaria" o "discrecional", véase el mismo vol., pág. 36).
- (147) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 18. Véanse los resultados del Informe de la OCDE (loc.cit., págs.37 y ss.), acerca de la fiscalidad de las personas solteras y de los matrimonios, según los diferentes sistemas de los países analizados.
- (148) Cuando se argumenta que este sistema es discriminatorio para la familia lo que se está haciendo en realidad es negar la existencia de economías de escala, puesto que si se verifican realmente éstas, no hay discriminación.

- (149) Por ello, en puridad, sólo existe una modalidad de "método unitario", mientras que sí existen diversas modalidades de "método per capita", puesto que son varias las posibilidades de proceder a la promediación de la renta. En este sentido, acertadamente habla PALAO (op. cit., pág. 19) de "la técnica de las desgravaciones en el método unitario", designación que adoptamos aquí.
- (150) En este sentido, por ejemplo, y significativamente, vid. el estudio de W.J. TURNIER, "Valoración de las deducciones personales a efectos del Impuesto personal sobre la Renta.- El Ideal", en CT, núm.45, 1983, págs. 227 y ss., en especial, 229 y ss., donde se analiza la evolución legislativa de las deducciones personales en el Impuesto federal sobre la Renta en EEUU, y págs. 253 y ss., donde se manifiestan los "tres papeles básicos" que a juicio del autor desempeñan las deducciones; también, el estudio introductorio a ese trabajo, de SOTO GUINDA, J., ("El impuesto sobre la renta y las deducciones personales: introducción a un estudio de W.J. Turnier", loc.cit., págs. 223 y ss.).
- (151) Nos referimos fundamentalmente a un tratamiento más gravoso respecto al que les correspondería antes de contraer matrimonio, en el supuesto de que ambos cónyuges obtengan renta. Los diversos métodos utilizados para comparar la fiscalidad de las personas solteras y de los matrimonios pueden verse en OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., págs. 38 y ss.
- (152) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 19, quien afirma que a través de las técnicas de las desgravaciones "pueden conseguirse resultados que aproximan los efectos del método 'unitario' a los del método 'per capita'". En el mismo sentido observa GROVES ("Federal Tax treatment of the family", The Brookings Institution, Washington, 1963, pág. 30) que "deducciones, exenciones, graduación y splitting son, cuando menos, primos hermanos y hasta cierto punto sustitutos los unos de los otros". Igualmente, el Informe de la OCDE (loc.cit., pág. 9), señala que por diversos métodos se puede llegar a la misma carga tributaria.

Esta posibilidad no parece tenerla en cuenta COLMENAR al clasificar los métodos de imposición conjunta (vid. ut supra, nota 140).

- (153) Op.cit., pág. 75.
- (154) No pretendemos formular aquí toda una teoría acerca de las deducciones familiares, de las que nos ocupamos únicamente a los efectos de mostrar una panorámica general de las alternativas con que se enfrenta el legislador a la hora de elegir el tratamiento que haya darse a las rentas familiares. Una amplia exposición

de las desgravaciones familiares puede verse en GROVES, op.cit., capítulo II, págs. 18 y ss. Sobre el tema puede verse también, entre otros, LAGARES, op.cit., págs. 73 y ss.; PALAO, op.cit., págs. 19 y ss.; ANTON, DIAZ y GARCIA, op.cit., págs. 168 y ss; COSCIANI, "Ciencia de la Hacienda", cit., págs. 577 y ss.

- (155) Cfr. COSCIANI (loc.ult.cit.), quien ilustra esta afirmación con el siguiente ejemplo: "la detracción de 100.000, en otras palabras, reduce el impuesto en 10.000 para aquellos cuya renta supone un tipo del 10 por 100, y de 50.000 para quienes su renta supone el tipo del 50 por 100".
- (156) No obstante, también se le pueden encontrar ciertas ventajas, así, COSCIANI (loc.ult.cit.) señala que "este método elimina el inconveniente de que los contribuyentes que superan por poco el umbral de exención sean gravados por la renta total con un imprevisto crecimiento del tipo; admite el mínimo exento y permite un alivio respecto a los tipos más altos con una cierta graduación".
- (157) LAGARES, op.cit., pág. 74; COSCIANI (loc.ult.cit.) señala que generalmente se aplica el porcentaje con un máximo; por ejemplo, el porcentaje puede ser 10, pero la cantidad en que se puede reducir la base nunca puede ser superior a 100.000. Señala asimismo la posibilidad de que estas deducciones se reduzcan gradualmente al crecer la renta ("vanishing exemption" en la terminología anglosajona), método que acentúa la progresividad respecto a la que formalmente resulta de la escala de tipos del impuesto (pág. 158). Igualmente GROVES (op.cit., págs. 34 y ss.), añade a las exenciones porcentuales ("percentage of income allowances") y fijas ("continuing exemptions"), otros dos tipos: las que se conceden hasta un límite máximo de renta ("initial exemptions") y las que van disminuyendo gradualmente al aumentar la renta ("vanishing exemptions").
- (158) LAURE, op.cit., pág. 158.
- (159) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 20.
- (160) Cfr. PALAO, loc.ult.cit.; GOTA, op.cit., t.I, pág. 117. señala LAGARES (op.cit., págs. 73-74) que las simples deducciones en la base "permiten ahorrar al contribuyente su propio impuesto al valor del tipo marginal..., mientras que las desgravaciones sólo permiten al contribuyente el ahorro de la cantidad desgravada al tipo medio..." (subrayado del original).
- (161) Cfr. PALAO (op.cit., pág. 20), quien distingue "entre simples deducciones de la base y desgravaciones en sentido estricto. En las primeras el importe de la dismi-

nución impositiva viene dado por la aplicación del tipo marginal a la cantidad deducida, en las segundas, se aplica el tipo medio (exención con progresividad)".

- (162) Cfr. ANTON, DIAZ y GARCIA, op.cit., pág.169; COLMENAR, op.cit., pág. 690. Este era el sistema seguido por nuestro IGRPF (vid. arts. 36 y 37 del Texto Refundido del Impuesto).
- (163) Cfr. "Informe sobre el sistema tributario español" ("Libro Verde" para la reforma tributaria), vol.II, págs. 157 y 167; COLMENAR (op.cit., págs. 690-691), argumenta que este problema se resolvía (en parte), no admitiéndose la desgravación por esposa a los contribuyentes cuya base liquidable excediera de 1.600.000 pesetas.
- (164) "Informe sobre el sistema tributario español", cit., pág. 157. Véanse los ejemplos con los que, mediante cálculos comparativos, ilustran ANTON, DIAZ y GARCIA cada una de las diferentes opciones (op.cit., págs. 169-170).
- (165) Vid. las consideraciones de LAGARES (op.cit., págs. 74-75), sobre los sistemas de reducciones en la cuota, por cantidades fijas o por cantidades variables, crecientes o decrecientes con la renta; ANTON, DIAZ y GARCIA (op.cit., pág. 169), donde se refieren también a la sustracción de cantidad variable en cuota.
- (166) Por ello, se recomendaba su adopción, además de en el "Informe sobre el sistema tributario español" (cit., pág. 167), por ANTON, DIAZ y GARCIA (op.cit., pág.175) por MARTINEZ MARTINEZ (op.cit., págs. 100 y ss.), etc. Este procedimiento tampoco carece de detractores, lógicamente, aquellos que sostienen la hipótesis de que los gastos no discrecionales aumentan con la renta.

El Informe CARTER también recomienda la adeducción de cantidades fijas en la cuota para compensar las cargas derivadas del mantenimiento de personas dependientes (cfr. vers. española, loc.cit., vol.II, págs. 204 y ss., especialmente 207-208). En principio, el Informe CARTER rechaza tanto el sistema de deducciones de la base como el de deducción fija en la cuota ("tax credits"). La primera, por no admitir la hipótesis básica de la misma, de que los gastos no discrecionales de una pareja no sólo crecen con la renta, sino que lo hacen al ritmo de incremento de los tipos marginales; en opinión del Comité, la adopción de una medida de esta naturaleza "implicaría una reducción injustificada para las parejas de renta elevada y no suficientemente generosa para las rentas modestas". Pero igualmente critica el "tax credits", por originar exactamente el sistema opuesto, ya que equivale a la aceptación

de la hipótesis de que los gastos no discrecionales de los cónyuges no aumentan con la renta. Si se concede una deducción importante de este último tipo, "se llegaría a ser demasiado generoso para las parejas de renta modesta y no lo suficiente para las parejas de renta media o elevada" (loc.cit., pág. 18)

La opinión del Comité es que los gastos de los padres para con sus hijos aumentan con la renta, pero no tan rápidamente como lo hace el tipo marginal del impuesto. Por ello, la solución ideal sería, según el Informe, la adopción de escalas de tipos de gravamen diferentes según la composición de las unidades familiares, lo que permitiría seguir esa vía intermedia. Pero reconociéndose las dificultades que originarían estas escalas supletorias (que no son justificadas por las pequeñas ventajas que implican), considera preferible la concesión de deducciones fijas en la cuota, que son "más simples" y cuyas "imperfecciones jugarían a favor de las familias de renta modesta, lo cual nos parece razonable" (cfr. loc.cit., págs. 18 y 19).

(La terminología de la versión española se presta a confusión: lo que se entiende por "desgravación" y por "exención fija", términos utilizados en los argumentos expuestos, es aclarado en la pág. 206 del mismo vol. II. Hemos adaptado la terminología allí utilizada a la significación dada en nuestro trabajo, ya que ambas no se correspondían).

- (167) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 17; LAGARES, op.cit., pág. 75.
- (168) LAGARES, op.cit., pág. 76.
- (169) LAGARES (op.cit., pág. 80) proponía este sistema, si bien reservándolo exclusivamente para los casos en que marido y mujer concurrieran a la obtención de la renta. En contra BURGOS BELASCOAIN, op.cit., pág. 143. MUÑOZ BERGER ("El tratamiento de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta", CT, núm.28,1979, págs. 113-115), pone de manifiesto el desincentivo que hacia la formación de la unidad familiar o hacia el trabajo del segundo de los cónyuges se deriva del sistema de coeficiente elegido por el legislador español, lo que demuestra mediante el cálculo matemático de diversos supuestos. Ello le lleva a la conclusión de que es más adecuada la promediación del "splitting" a partir de ciertos niveles de renta familiar y de número de miembros de la familia que aporten renta.
- (170) Cfr. LAGARES (op.cit., págs.75-76), quien señala la "discriminación favorable" que para el matrimonio se deriva de los sistemas de promediación en general. Véase, asimismo, los resultados del estudio de la OCDE (loc.cit., págs. 41 y ss), en el que se pone de manifiesto que en los países que utilizan sistemas de pro-

mediación de la renta, el porcentaje del impuesto pagado por la persona casada respecto a la soltera apenas sufre variación cuando la renta del matrimonio es doble que la de la persona soltera, es decir, cuando ambas unidades tienen la misma renta "per capita" (la comparación se refiere a contribuyentes con renta del trabajo equivalente a la de un trabajador medio, siendo la renta del matrimonio obtenida por un solo cónyuge).

- (171) Cfr. GOODE, op.cit., pág. 284.
- (172) Dice GOODE: "Mi opinión es que el impuesto sobre la renta de las personas solas resulta ahora indebidamente fuerte en comparación con el aplicable a las personas casadas" (op.cit., pág. 283). Los propios defensores del método "per capita" aceptan en ocasiones que a niveles altos de renta la consideración "per capita" es inadecuada (cfr. GOODE, op.cit., pág. 284). Asimismo, afirma NEUMARK ("Principios de la imposición", cit., pág. 195) que con el "splitting", "se mitiga el efecto de la progresión, si bien de manera francamente desigual en muchos de sus aspectos. Este es, al fin y al cabo, el objetivo perseguido; lo único que falta por resolver..., es la cuestión de si la diferenciación conseguida con el procedimiento "splitting" en el gravamen tributario de solteros y matrimonios -supuesta una misma renta-, no excede en muchos casos las proporciones requeridas por el postulado de la capacidad de pago".
- (173) Cfr. HERBER, "Hacienda Pública moderna", IEF, Madrid, 1975, págs. 202 y ss.; GOODE, op.cit., págs. 279 y ss. donde se recogen las sucesivas modificaciones del sistema norteamericano para paliar o evitar estas situaciones injustas.

Una amplia exposición de las diversas discriminaciones que origina el "splitting", en OLDMAN y McIntyre, "Imposición de la familia en un impuesto sobre la renta extensivo y simplificado", CT, núm.44, 1983, págs. 199 y ss., en especial, págs. 207 y ss.; también, McIntyre, "Como resolver el dilema del impuesto sobre el matrimonio: un test", CT, núm. 44, 1983, págs. 193 y ss.

- (174) Dice NEUMARK (op.cit., pág.155) que "ni los mismos defensores del procedimiento del 'splitting' niegan que éste, por su parte, provoca en muchos casos verdaderas injusticias... Así, por ejemplo, no es sino aparentemente un chiste (malo) que algunos expertos americanos, a raíz de la implantación del procedimiento de 'splitting', les hayan calculado a los solteros ricos la cuantía de la 'dote' que gracias a la nueva reglamentación tributaria les aportaría un cónyuge sin nin-

guna renta o con una muy modesta".

La situación originada por el "splitting" y a la que NEUMARK se refiere es conocida con la expresión "dote o regalo de bodas del Tio Sam", y es frecuente su utilización; vid. MUTEN, Leif, "La evolución del impuesto sobre la renta a partir de la primera guerra mundial", HPE, núm. 3, 1974, pág. 446.

Un buen resumen de los argumentos a favor y en contra del "splitting", en VOGEL, K., "Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht", en DStR, 1977, págs. 37 y ss.

- (175) Desde este punto de vista critica LITTMANN (op.cit., pág. 184) el método del "splitting". En contra, PALAO (op.cit., pág. 25), quien considera que resultan desviadas las críticas que desde la perspectiva señalada se hacen a este método, pues el "splitting" no se pronuncia, en realidad, acerca de la distribución interna de las rentas, sino que se limita a arbitrar un mecanismo de determinación de la carga tributaria sobre la renta global de la unidad familiar.

- (176) Cfr. PALAO (op.cit., pág. 24), donde se precisa que "la ventaja del 'splitting' depende de la estructura de las tarifas, siendo tanto mayor cuanto más fuerte sea la progresividad del impuesto".

En el mismo sentido, GOODE (op.cit., pág.280), al decir, con ocasión del establecimiento opcional del "splitting" en Estados Unidos, que "tuvo muy poca, o ninguna, importancia, para la gran mayoría de los matrimonios cuyas rentas recaían enteramente en los dos primeros tramos, e, igualmente, escasa trascendencia relativa para el reducido número de contribuyentes con ingresos extremadamente altos".

- (177) A los que, sin duda, podrían añadirse otros más, como el de la pérdida de recaudación que supone; vid., en este sentido, GOODE, op.cit., págs. 272 y ss.; PALAO, op.cit., págs. 25, donde el autor recoge también otros inconvenientes de este sistema.

- (178) Informe MEADE, loc.cit., págs. 564-565.

- (179) Piénsese, por ejemplo, en dos familias, en las que la mujer no obtiene renta alguna, viviendo una de aquéllas únicamente de rentas del trabajo, y otra sólo de rentas derivadas de la inversión. Otras posibles modalidades del "splitting" son también consideradas por el Informe MEADE, bajo las denominaciones de "sistema no restringido de quotient", y "sistema restringido de quotient" (vid. Informe MEADE, loc.cit., págs.565 y ss.)

- (180) PALAO, op.cit., pág. 26.

- (181) Cfr. NEUMARK, op.cit., pág. 195.
- (182) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 26. Este "splitting" perfeccionado o mejorado viene a coincidir sustancialmente con lo que THORSON denomina "modified per capita approach" (op.cit., págs. 122-123).
- (183) Cfr. PALAO, loc.cit. En el mismo sentido, NEUMARK (op.cit., pág. 196), al decir que estas propuestas son, en principio "acertadas", pero que es imposible evitar una cierta arbitrariedad.
- (184) En su obra "How to Pay for the War", Westminster, Fabian Society, 1916, págs. 237-238.
- (185) "Taxation in the New State" (New York: Harcourt, Brace and Howl, 1920, págs. 85-88).
- (186) Citados por THORSON, op.cit., pág. 119, notas 21 y 22, respectivamente, quien dice que los padrinos intelectuales del "plan per capita" eran economistas preocupados por el bienestar de las clases de renta baja y media. Desde esta orientación era un paso lógico proponer que no sólo las exenciones, sino también el incremento de los tipos marginales se ajustase al número de personas de la unidad económica", si bien limitaban su recomendación, de acuerdo con su idea inicial, a los tramos inferiores de renta (loc.cit, págs. 119 y 122). Al mismo origen doctrinal se refiere GROVES (op.cit., pág. 64), si bien cita únicamente a WEEB.
- (187) Cfr. BREJON DE LAVERGNEE, "Pour une réforme du quotient familial", Rev.Sc.Fin., 1976, núm.2, pág. 291.
- (188) Op.cit., pág. 28.
- (189) Cfr. GOTA, op.cit., pág. 115. Asimismo, COLMENAR (op.cit., pág. 690) dice que es un sistema más perfecto que el "splitting", por las razones apuntadas en el texto. Atendiendo a esta doble caracterización, ANTON, DIAZ y GARCIA, lo incluyen tanto dentro de las soluciones posibles para compensar las cargas familiares (op.cit., pág. 168), como en los procedimientos de corrección de los efectos indeseados de la acumulación (pág. 171), si bien estos autores aclaran que "en realidad son problemas interdependientes que se aíslan para un más adecuado análisis" (pág. 171, nota 14).
- (190) El fundamento del "quotient", como el de los sistemas de promediación de la renta en general, no debe hallarse tanto en ser una fórmula para corregir la progresividad derivada de la acumulación, como en ser un método de tributación en el que la carga tributaria se gradúa en función de las personas que han de satisfacer

sus necesidades con cargo a la renta gravada, desconociendo al mismo tiempo la posible existencia de economías de escala. Naturalmente, la promediación de la renta puede utilizarse como medida correctora del incremento de progresividad, pero en este caso su aplicación deberá estar limitada a los supuestos en que, efectivamente, se produzca acumulación de rentas de más de un miembro de la unidad familiar.

- (191) PALAO, op.cit., pág. 28 (el subrayado es nuestro). En este sentido, vid. la ponencia francesa al Congreso de la IFA, de 1972, por Pierre GASTINEAU, loc.cit., págs. II/133-134; también, "Journal Officiel", de la República francesa ("Opiniones e Informes del Consejo Económico y Social), 1984, núm.1, de 31 de enero, págs. 54 y ss., donde se analiza el estatuto matrimonial en relación con el sistema fiscal francés, especialmente, pág. 58, epígrafe relativo a la crítica del sistema.
 - (192) PALAO, loc.ult.cit. NEUMARK, op.cit., pág. 197. la objeción es general: vid. la crítica de determinados organismos oficiales franceses, recogidos en el informe de la OCDE, loc.cit., págs. 24 y 29. Asimismo, BREJON DE LAVERGNEE (op.cit., pág. 315), manifiesta la contradicción que el sistema del "quotient familial" supone, en relación con la exoneración fiscal de las rentas bajas (que no se benefician de este sistema), así como con el principio de equidad vertical y de equidad horizontal.
 - (193) BREJON DE LAVERGNEE, (op.cit., págs. 364 y ss.), propone que "cada familia, según su tamaño, tenga baremo propio" (pág. 367). Algunas propuestas son recogidas por PALAO, op.cit., pág. 29, nota 82.
 - (194) Republique Française, "Rapport au Conseil Economique et Sociel sur les orientations de la Reforme de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques", presentado en nombre de M. Maurice Couve de Murville por M. François Ortolí y por M. Jacques Chirac, 1969 (citado por GOTA, op.cit., pág. 116, de donde lo tomamos).
- En el "Journal Officiel" de 31 de enero de 1984, ya citado (págs. 59 y ss.), se contienen también propuestas de revisión del sistema francés, pero se limitan a considerar las posibilidades de extender o reducir el ámbito de aplicación del "quotient", tal como viene configurado en la legislación.
- (195) Cfr. JEMMING, J., y HAMILIUS, J., ponencia de Luxemburgo al Congreso de la IFA, 1972, loc.cit., págs. II/195 y ss. Vid. también la opinión de PALAO, op.cit., pág. 28, nota 80 y pág. 29.
 - (196) Decimos en su forma más simple porque, en ocasiones,

la tarifa no es doble sino múltiple; por ejemplo, antes de la reforma de 1975, Finlandia tenía un sistema de tributación conjunta obligatoria con 3 tablas impositivas distintas para las diferentes situaciones familiares (vid. "La situation des unités familiales...", cit., págs. 19 y 97 yss.; "Cahiers...", cit., vol.LVII a, págs. II/115 y ss.

- (197) Cfr. COLMENAR, op.cit., pág. 691.
- (198) Cfr. LAGARES, op. cit., págs. 75 y 77.
- (199) Cfr. ANTON, DIAZ y GARCIA, op.cit., pág. 168.
- (200) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 27
- (201) Cfr. LAGARES, op.cit., pág.77; GOTA, "Tratado...",cit. t.I, pág. 119.
- (202) El recargo de soltería fué regulado por primera vez en nuestro sistema tributario por el Estatuto Provincial de 20 de marzo de 1925, al establecer las disposiciones a las cuales deberían ajustarse las Diputaciones Provinciales en la percepción del Impuesto de Cédulas Personales. Este recargo era progresivo y oscilaba del 20 al 60 por ciento (vid. art. 226, apartado L, y art. 227 del mencionado Estatuto, en la Gaceta del 21 de marzo del mismo año).
Posteriormente, el recargo de soltería se introdujo en la ~~Contribución~~ Contribución General sobre la Renta, por la Ley de reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, y fué suprimido por la Ley de 8 de abril de 1967, de sistematización y tarifas de los impuestos sobre la renta (vid. GOTA, "Tratado...", cit., t.I, págs. 119 y 162 y ss.)
- (203) El sistema era de aplicación a los solteros, varones y mayores de 25 años, y a los viudos, también varones y mayores de 25 años, que carecieran de sucesión; vid. arts. 56 y 57 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 (Boletines del 21 y 22 de diciembre).
- (204) Cfr. GOODE, op.cit., pág. 279: "Los maridos y las esposas que formulan declaración conjunta por el impuesto utilizan una escala de tipos con tramos de bases de una amplitud igual al doble de la escala para personas solas y personas casadas que presentan declaraciones separadas... Las escalas separadas fueron programadas por el Ministerio de Hacienda para simplificar la declaración del impuesto".

La posibilidad de adecuar la doble tarifa a cualquier tipo de relación deseada se pone de manifiesto en la propuesta de PECHMAN (mencionada por THORSON, op.cit., pág. 121), consistente en permitir a los matrimonios

dividir por dos sus rentas, pero aplicándoles una tarifa con tramos reducidos a la mitad, con lo que se elimina el efecto de la división, consiguiéndose resultados equivalentes a los que se derivarían de un método unitario. Esta propuesta tenía por finalidad el paso del sistema norteamericano del "splitting" al método de simple acumulación.

- (205) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 27.
- (206) Cfr. Informe CARTER, loc.cit., vol.II, págs.193 y ss., especialmente, 228 y ss. (vid. la relación de esta propuesta con la señalada en la nota 146).
- (207) PALAO, loc.ult.cit.
- (208) Indices de participación de la mujer en la población activa en diversos países de la OCDE, en los años 1974 y 1975, en "La situation des unités familiales...", cit., págs. 52 y ss., donde se expone también un examen comparativo de los diversos sistemas tributarios en este punto.
- (209) Como puede ser la influencia de la regulación fiscal de las rentas familiares sobre la oferta de trabajo femenino.
Al "efecto de umbral" ("threshold effect") o "efecto marginal impositivo sobre la propensión al trabajo de la mujer casada", se refiere, por ejemplo, MUTEN, op.cit., págs. 446 y ss.
- (210) Vid. Erik REUTERSWARD (loc.cit., pág. I/96), al incluir entre sus conclusiones que "es importante que las normas sobre la tributación de las unidades familiares no sean de un tipo tal que contrarresten la prontitud de un cónyuge para conseguir un empleo remunerado. Que dicho efecto se produce facilmente si se da la tributación conjunta de la unidad familiar y, en tal caso, con respecto al cónyuge que tiene la renta de trabajo personal más baja".

Especial interés pone McIntyre ("La declaración individual...", cit., págs. 245 y ss.) en poner de manifiesto la "supuesta discriminación del principio de la declaración conjunta en contra de las esposas que trabajan fuera del hogar". Señala el autor que tal afirmación "parece frívola e incluso malévola" y entiende, acertadamente para nosotros, que en su funcionamiento y en su intención, la tributación conjunta es aplicable exactamente de la misma forma a maridos y esposas, siendo, en definitiva, neutral respecto al sexo (pág. 246).
- (211) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 29, si bien en la comparación de la segunda situación este autor parte de la

posición de la mujer casada que trabaja fuera de su hogar, frente al "ama de casa"; una comparación en este mismo sentido se realiza en el Informe de la OCDE, loc.cit., págs. 65 y ss.

- (212) Cfr. "Journal Officiel", de 31 de enero de 1984, cit., pág. 59; también OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 61, donde se menciona que la equiparación entre la mujer trabajadora casada y la que no lo está es un argumento usual en favor de la imposición separada; esta fué la razón por la que Suecia adoptó tal sistema, abandonando el de imposición conjunta.
- (213) Dice PALAO (op.cit., pág. 30) que "todos los métodos de imposición conjunta ignoran el problema de las rentas de trabajo de la mujer". Ello se debe a que estos métodos lo que toman en consideración "son las rentas acumuladas del matrimonio, cualquiera que sea su naturaleza y su perceptor" (subrayado del original).
- (214) Ibídem., nota 84.
- (215) La discriminación, por tanto, se produce igualmente, (prescindiendo del posible ahorro derivado de la vida en común) para el hombre y para la mujer, respecto a los solteros con igual renta. Por ello es mas "neutro" decir que las rentas conjuntas se gravan al tipo marginal correspondiente; cfr. KULLMER, op.cit., pág. 89, nota 55 (cit. por PALAO, loc.cit. en nota anterior).
- (216) En contra PALAO (loc.cit.), al afirmar que "en el supuesto del 'splitting' carece de sentido la comparación entre el tratamiento de las rentas del trabajo de la mujer con la de otra trabajadora en iguales circunstancias", ya que lo que este método se propone es que la tributación que recaiga sobre las rentas acumuladas del matrimonio no sea en ningún caso superior a la que soportan dos individuos con iguales rentas totales. "La heterogeneidad de ambos conceptos de renta -la individual y la conjunta...-, veta las comparaciones".
- (217) No compartimos la afirmación de BURGOS BELASCOAIN ("La unidad contribuyente...", cit., pág. 143) de que el "splitting" en cuanto al trabajo de la mujer casada no es neutral, sino beligerante a favor ya que reduce la carga fiscal que soportarían dos sujetos de distinto sexo que contrajeran matrimonio con respecto al impuesto que pagaban de solteros". Ello sólo sería cierto si el "splitting" procediera en el caso de que los dos cónyuges obtuvieran renta, pero dado que la renta se divide con independencia de su obtención, esa división no es beligerante a favor del trabajo de la mujer casada. Sí es cierto, como sabemos, que el "splitting"

reduce la carga fiscal de las personas que han contraído matrimonio, respecto a la que soportaban de solteros (salvo el supuesto fortuito ya mencionado de que la renta se obtenga al 50 por ciento), pero, precisamente, el máximo beneficio lo obtienen cuando uno de los dos no percibe renta alguna.

- (218) El hecho de que la promediación de la renta o la concesión de desgravaciones adicionales a la unidad familiar cuando la esposa trabaja pueda evitar que la carga total sobre los esposos no sea superior a la que soportaban antes de contraer matrimonio, no impide la discriminación manifestada, que se refiere a la comparación de un individuo (mujer casada), frente a otro individuo (mujer soltera). Vid. el Informe de la OCDE (loc.cit., págs. 58 y ss.), según el cual la unidad fiscal no resulta ser un factor decisivo respecto al tipo medio de gravamen de la familia cuando la mujer trabaja, en los niveles medios de renta, debido precisamente a esas desgravaciones adicionales. Sin embargo, en los niveles altos de renta la unidad fiscal sí adquiere importancia, porque en ellos es más débil el efecto de las desgravaciones.
- (219) De esta triple comparación (solteros, matrimonios con una renta y matrimonios con dos rentas), parten OLDMAN y TEMPLE en su trabajo "Etude comparée...", ya citado, págs. 551 y ss.
- (220) La cuestión es igualmente válida tanto con relación a un método unitario como a un método "per capita", aunque en ocasiones se haya insistido especialmente en ella desde la perspectiva de este último; así, por ejemplo, NEUMARK "Principios...", cit., pág. 196.
- (221) Cfr. OLDMAN y TEMPLE, op.cit., pág. 567, circunstancia que, dicen los autores, se reconoce "incluso en los países donde los hogares soportan una carga fiscal más gravosa".
- (222) Cfr., en este sentido, Informe ASPREY, loc.cit., págs. 13-14, y "La imposición sobre el marido y la mujer", cit., pág. 96.
- (223) Cfr. OLDMAN y TEMPLE (op.cit., pág. 572), quienes añaden que "los hogares que tengan dos rentas deberían por su parte pagar más impuesto sobre sus dos rentas que el que pagarían dos personas solas con sus rentas correspondientes. Esta repartición está basada en las ventajas económicas derivadas de la vida en común, que son máximas cuando uno solo de los esposos trabaja. Para completar el esquema, una persona sola debería pagar un impuesto al menos igual al establecido sobre el hogar con una renta únicamente, pues las ventajas económicas derivadas de la vida en común no son tales

que dos personas puedan vivir con menos dinero que una sola".

- (224) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 31.
- (225) Cfr. OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 66; asimismo, GOODE (op.cit., pág.175), dice que "los intentos de valorar los servicios realizados dentro del hogar tropezarían inmediatamente con obstáculos insuperables tanto de naturaleza teórica como práctica. Sería imposible distinguir las actividades que producen servicios valiosos de los recreo y separar lo comercial de lo no comercial, lo importante de lo trivial". En el mismo sentido se manifiesta el Informe CARTER, vol.II, pág. 137.
- (226) Cfr. GOODE (op.cit., págs. 175-176), quien cita, en este sentido, la observación de SIMONS de que en el cómputo de los servicios realizados dentro del hogar "tiene que enfrentarse uno... con la necesidad de detenerse en algún momento; pero no es posible señalar un punto conveniente para ello. ¿Debe incluirse el valor del afeitado?, ¿de la instrucción de los niños?, ¿de los servicios de una madre como enfermera?". El propio GOODE señala que "la exclusión de los servicios realizados para sí mismo es menos incorrecta de lo que puede parecer, ya que, en gran medida, la realización de esos servicios compite con el ocio, que es otra forma de consumo y, por lo mismo, una parte de la renta que también escapa al gravamen. Entre el habitante de una zona alejada del centro de la ciudad que pasa los fines de semana atendiendo a su jardín y su vecino que va a jugar al golf no hay desigualdad impositiva. Existe desigualdad..., entre el tratamiento impositivo de esas dos personas y una tercera que realiza horas extraordinarias dentro de su trabajo normal los fines de semana". En parecidos términos se expresa MUTEN, op.cit., págs. 444 y ss.
- (227) El ejemplo típico con que se suele efectuar la comparación es el alquiler de una casa ocupada por su propietario; vid. OCDE, "La situation des unités...", cit., pág. 66; en el mismo sentido, Informe CARTER, cit., vol.II, págs. 54 y ss.
- (228) Es curioso en este punto el sistema británico que concede a los matrimonios en que únicamente trabaja la esposa las mismas desgravaciones fiscales que a los matrimonios en que trabajan ambos cónyuges (cfr. "La imposición sobre el marido y la mujer", loc.cit., pág. 98).
- (229) Es conocida la polémica surgida en nuestro país con ocasión del IRPF de 1978, en razón de la cual se incluyó un número 3 al artículo 45 del segundo Reglamento

según el cual no se consideran gastos necesarios para la obtención de la renta "los de guardería infantil, aún cuando trabajen ambos cónyuges, y de empleados de hogar".

- (230) Vid., en este sentido, la propuesta del Informe CARTER de una deducción fija en la cuota para los matrimonios en que ambos esposos trabajan, cuando tengan uno o más hijos; y otra deducción adicional cuando alguno de los hijos sea menor de siete años, puesto que "los gastos suplementarios originados por el cuidado de los hijos cuando los dos esposos trabajan..., tienen mayor importancia cuando los hijos se encuentran en edad escolar" (ver. española, vol.II, pág. 220).
En cuanto a los matrimonios sin hijos observar el Comité CARTER que muchos de los gastos suplementarios que origina el trabajo de la mujer "no son más que la compra de un mayor tiempo de ocio y de liberación de desagradables tareas domésticas". Y añade que el procedimiento adecuado en principio sería gravar la "renta imputada" ("imputed income") en forma de ocio, permitiendo la deducción de los gastos necesarios para su obtención. "Sin embargo, puesto que es absolutamente imposible gravar la renta imputada, no sería equitativo admitir la deducción de estos gastos" (loc.cit., pág. 218 y nota 22 al capítulo 11, pág. 237).
- (231) A pesar de estas posibilidades de fraude, una de las conclusiones del Congreso de la IFA de 1955, que se reiteran en el de 1972, es la de que "los matrimonios en los que uno de los cónyuges ayuda al otro en su ocupación no debe quedar obligado a soportar cargas más pesadas que las de los matrimonios en los que cada esposo tiene su propia ocupación o empleo" (vid. "Cahiers de Droit Fiscal International", vol.30, págs. 99 y 100 y vol.LVIIa, págs. I/89 y I/96).
- (232) Cfr. GOTA, "Tratado...", cit., t.I, pág. 124.
- (233) Cfr. LACRUZ BERDEJO, J.L., y SANCHO REBULLIDA, F.de A "Derecho de Familia", Bosch, Barcelona, 1978, t.I, págs. 9 y ss.
- (234) Cfr. OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., págs. 13 y 14; Informe ASPREY, loc.cit., pág.3; "La imposición sobre el marido y la mujer", loc.cit., pág. 102; Informe CARTER, cit., vol.II, págs.14 y ss. y 153 y ss.
- (235) PALAO, op.cit., pág. 38.
- (236) Informe CARTER, cit., vol.II, pág. 163.
- (237) "La unidad contribuyente", cit., pág. 164. En parecidos términos se expresa LAGARES ("La unidad contribu-

yente...", cit., pág.72), quien habla de lazos de parentesco próximo.

- (238) Cfr. el Informe del Ponente General Jean de LONGUEVILLE al Congreso de la IFA de 1955, loc.cit., págs.2 y 11.
- (239) Cfr. Informe CARTER, vol.II, pág. 151.
- (240) Considera el Comité CARTER (loc.cit. en nota anterior) que ello es así tanto en las familias de renta modesta como en las acomodadas; en las primeras, porque es normal la puesta en común de los ingresos de sus miembros; en las segundas porque, aunque no se verifique esa puesta en común, el hijo se costea parte de sus necesidades (vestidos, diversiones, etc...) que, de otra forma, hubiesen tenido que sufragar sus padres, al menos en parte.
- (241) Cfr. SURREY, Stanley S., "Federal taxation of the family. The Revenue Act of 1948", Harvard Law Review, vol. 61 (1947-48), pág. 1114; en el mismo sentido, Informe CARTER, loc.cit., págs. 151-152, donde se pone nuevamente de manifiesto la íntima conexión existente entre el sistema de acumulación defendido por el Comité y el concepto comprensivo de renta que constituye la clave del sistema propuesto por el mismo.
- (242) Cuando el ordenamiento jurídico privado confiere a los padres el usufructo de los bienes del hijo menor, propiamente no puede hablarse de acumulación, ya que entonces, en realidad, la renta corresponde a aquéllos. Un ejemplo de confusión en este sentido lo tenemos en GOTA, (op.cit., t.I, pág.122), al decir que "la acumulación aceptada como principio general se regula específicamente según el Derecho civil de cada país, imputando al padre las rentas de los menores, cuando de acuerdo con estas normas le corresponde la titularidad de las mismas".
- (243) Especialmente, las pequeñas ganancias obtenidas a tiempo parcial por el colegial; vid. Informe CARTER, vol. II, pág. 152; SURREY (op.cit., pág. 115, in fine) se refiere irónicamente a esta observación como el "argumento de los peniques del colegial que reparte periódicos" ("pennies-of-the-schoolboy-who-delivers-newspapers argument").
- (244) MUTEN (op.cit., págs. 447-448) habla de un efecto similar al "threshold" señalado para la esposa que trabaja, que se produce con relación a los hijos, sobre todo en aquellos casos en los cuales se permiten desgravaciones por hijos sólo a condición de una imposición conjunta de las rentas de hijos y padres, o sólo respecto de hijos sin ninguna renta propia.

A esta situación se refieren también ANTON, DIAZ y GARCIA (op.cit., págs. 166-167), al mencionar que "es muy frecuente subordinar el hecho de la acumulación de la renta de los hijos a la previa consideración de éstos como persona a cargo del contribuyente, estableciéndose un paralelismo entre el propio hecho de la acumulación y el derecho del contribuyente a gozar de un tratamiento especial en concepto de cargas familiares".

- (245) GOODE (op.cit., pág.288): "No parece factible, sin embargo, elaborar un conjunto de reglas referidas a la acumulación de todas las rentas de la familia. La distribución de la propiedad y las prácticas familiares difieren tanto que los intentos de realizar la acumulación es probable que fuesen entrometidos y arbitrarios. Esto sería cierto incluso si la acumulación se limitase a los padres y a los hijos menores. En ocasiones los padres carecen de control efectivo sobre las rentas de sus hijos menores y, en otros casos, tienen el control sobre las rentas y propiedades de los hijos adultos y de otras personas dependientes".
- (246) Cfr. ANTON, DIAZ y GARCIA, op.cit., pág. 166.
- (247) Vid. Congreso de la IFA de 1972 (loc.cit., pág. I/80) al preguntarse el ponente general REUTERSWARD sobre la influencia del Derecho civil sobre la estructura de las normas tributarias con relación a la tributación de las rentas familiares, reconociendo que, aunque en muchos casos es evidente esta influencia, realmente no es necesario en absoluto que se produzca.
- (248) Cfr. MENNEL, op.cit., págs. 362 y ss.
- (249) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 35.
- (250) Para SURREY (op.cit., pág. 1116), esta solución, que también le parece ilógica, saldría al paso del que denomina "argumento del abuelo generoso o del pariente indulgente" ("generous-grand parent-or-indulgent- relative argument"). Son obvias las dificultades administrativas que acarrearía este sistema, como pone de manifiesto este último autor, dificultades que también son destacadas por el Informe CARTER (loc.ult.cit.).
- (251) Vid. Informe CARTER, loc.cit., págs. 153 y 167 y ss.
- (252) En este punto, como en todo nuestro trabajo, hemos prescindido de la consideración de las posibles ayudas familiares o prestaciones sociales, que vendrían a completar el tema ("transferts sociaux", "social security benefits"). El lector interesado puede consultar el Informe de la OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., págs. 9 y 30 y ss.

- (253) OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., pág. 10.
- (254) El Informe CARTER (loc.cit., págs. 207-208), propone una deducción media decreciente, consecuencia del reconocimiento de que el primer hijo ocasiona mayores gastos que los siguientes. La propuesta es, en cierto modo innecesaria, puesto que si la cuantía de la deducción en la cuota es fija, al ser la tarifa progresiva el beneficio fiscal relativo desciende del segundo hijo respecto al primero, del tercero respecto al segundo, etc. Por esta razón precisamente se ha criticado la deducción por hijos en nuestro IRPF de 1978, como veremos en su momento.
- (255) PALAO, op.cit., pág. 37.
- (256) El Informe CARTER (loc.cit., págs. 163 y ss.) se plantea especialmente, al considerar la existencia de "ótras personas a expensas de la unidad familiar", el caso de los padres del contribuyente, que "integran frecuentemente la familia, tanto por su presencia física como por su influencia en los gastos familiares". Sin embargo, opta por su no inclusión en la unidad familiar.
- (257) El Comité CARTER, que admite la posibilidad de deducciones en la cuota por donativos a parientes cercanos, con un determinado límite (págs. 256 y ss.), piensa que no es necesario que la persona esté enteramente a expensas de la unidad de imposición para que esa deducción pueda solicitarse (pág. 164).
- (258) Cfr. Ponencia general del Congreso de la IFA de 1972, loc.cit., págs. I/94 y 95.
- (259) En el Informe CARTER (loc.cit., pág. 207), la escala aplicable a estas familias es la misma que la de los matrimonios, pero el primer hijo se subroga en el lugar del padre o madre que falta, de forma que las deducciones por hijo sólo empezarían a aplicarse a partir del segundo.
- (260) Cfr. OCDE, "La situation des unités familiales...", cit., págs. 94 y 94.
- (261) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 38.
- (262) En este sentido, la ponencia general al Congreso de la IFA de 1955 (loc.cit., págs. 2 y 3), al afirmar que "ninguna legislación fiscal equipara la concubina a la esposa, ni prevé, por tanto, la acumulación de las rentas de quienes viven en concubinato, incluso aunque formen un solo hogar". Igualmente, la ponencia general del Congreso de 1972 (loc.cit., págs. I/75-76), si bien se menciona que hay excepciones a esta norma en

las legislaciones de Austria y Suecia. También el Informe de la OCDE (loc.cit., pág. 45), señala que en la legislación fiscal sueca una pareja no casada puede reclamar el mismo tratamiento que una pareja casada.

- (263) El Informe CARTER (loc.cit., pág. 164), considera justo que las parejas unidas irregularmente, y sus hijos, sean tratados como unidades familiares, con independencia de su estado civil; "No obstante, para que esta medida sea realizable, desde el punto de vista administrativo, sería necesario adoptar una regla precisa que permitiera establecer cuando tal unión debe reconocerse a los fines del impuesto". Así, piensa que para la aplicación de tal principio podría requerirse, entre otras cosas, una manifestación, en este sentido, de los interesados.
- (264) REUTERSWARD (loc.cit., pág. I/96) afirma que en la actualidad la tributación conjunta aparece frecuentemente como un método de conferir ventajas en el caso de una determinada forma de convivencia, y se refiere a la unidad familiar como "grupo privilegiado".
- (265) PALAO (op.cit., pág. 39) justifica esta misma postura por razones de "practicabilidad", y de la "inadmisibilidad de intromisiones en la esfera de la intimidad personal".
- (266) Vid. Ponencia general al Congreso de la IFA de 1955 ("Cahiers...", vol. 28, pág.3): "casi todos los países reconocen el 'hecho' de la separación eventual de los esposos. Las rentas de los esposos que viven habitualmente separados no son generalmente acumuladas".
- (267) Artículo 5º,1,segundo de la Ley del Impuesto, y 15,1, b) del Reglamento.
- (268) PALAO, op.cit., pág. 40.
- (269) "Es necesario distinguir el problema del cálculo del impuesto, es decir, de la carga fiscal que ha de gravar al grupo familiar, del relativo a la recaudación del impuesto. Estos dos problemas son, en efecto, completamente distintos; una de las primeras causas de confusión que reina manifiestamente desde este punto de vista en muchos espíritus se debe, sin duda, al hecho de que generalmente son identificados" (Jean de LONGUEVILLE, ponencia general al Congreso de la IFA de 1955, "Cahiers...", vol 28, pág. 4).
- (270) En nuestra doctrina tenemos numerosos ejemplos de identificación entre unidad contribuyente y sujeto pasivo, en el sentido señalado; así, por ejemplo, GOTA, "Tratado...", cit., t.I, pág.114; YEBRA, "La familia...", cit., pág. 561; MENDOZA OLIVAN, "Sistema fiscal y fami

lia", Rev. del Instituto de Estudios Económicos, núm. 4, 1981, pág. XIV, etc...

- (271) Una clara diferenciación puede verse en CIANI, Arnaldo ("Ancora sull'unità impositiva dell'IRPEF", en Riv. Dir.Fin.Sc.Fin., núm.1, 1980, págs. 136 y ss.), quien manifiesta la necesidad de distinguir entre "definición de la unidad impositiva" y "determinación del sujeto pasivo del impuesto", para evitar peligrosas confusiones. A la individualización de la primera cree preferible llamarle "elemento subjetivo económico", mientras que denomina "elemento subjetivo jurídico" al segundo.
- PALAO (op.cit., págs. 8 y 9), como ya hemos señalado, llama al primero "aspecto material", y al segundo "aspecto formal".
- (272) El fenómeno no es exclusivo de los supuestos de plurisubjetividad tributaria; piénsese en el caso del "sustituto" del contribuyente, de nuestra Ley General Tributaria; en ese caso, quien asume la posición deudora (sustituto) no es quien manifiesta la capacidad económica gravada; por el contrario, el titular de esa capacidad económica (sustituido), no asume la obligación tributaria.
- (273) Cfr. SOLER ROCH, "La unidad contribuyente...", cit., págs. 538 y ss.; PALAO, op.cit., págs. 40 y ss.
- (274) Cfr. PALAO, loc.cit. en nota anterior.
- (275) Esta era la solución prevista en nuestra anterior legislación, salvo en el caso de que el régimen económico matrimonial fuese el de separación de bienes. Era también la solución adoptada en Italia, que fué anulada por la Corte Costituzionale.
- (276) Algunos intentos de explicación dogmática pueden encontrarse en la doctrina suiza, al recurrir a la figura de la "sustitución": cfr. BLUMENSTEIN, Ernst, "Sistema di Diritto delle imposte", Giuffrè, Milán, 1954, págs. 62-63. En la doctrina española, PEREZ DE AYALA, J.L., recurre a la "ficción" ("Las ficciones en el Derecho tributario", Ed.Der.Fin., Madrid, 1970, pag. 130), y GOTA ("Tratado del Impuesto...", cit., t.II, pág. 99), recurre a la figura del "sujeto pasivo sin personalidad jurídica" prevista en el art. 33 de la LGT.
- (277) Vid. por todos las consideraciones de SOLER ROCH ("La unidad contribuyente...", cit., págs. 540 y ss.) sobre la atribución de subjetividad tributaria a la unidad familiar.
- (278) Cfr. SOLER ROCH, op.cit., pág. 541, haciéndose eco de

la tesis sustentada por CORTES DOMINGUEZ en "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", Moneda y Crédito, núm.94, 1965, pág. 106.

(279) Dice PALAO (op.cit., pág. 41) respecto a la atribución de titularidad solidaria que "en cierto sentido es una solución intermedia respecto a las dos anteriores, pues reúne aspectos de ambas", con lo que parece hacerse eco de la controversia en torno a la naturaleza jurídica de la solidaridad.

(280) Cfr. PALAO, loc.ult.cit. Vid. "Ordenanza Tributaria alemana", traducida y anotada por PALAO, IEF, Madrid, 1980, págs. 190 y ss.

Vid. también esta posibilidad, con anterioridad a la "Abgabenordnung" de 1977, en KRUSE, H.W., "Derecho tributario" (traducción de la 3ª edición en lengua alemana), Edersa, Madrid, 1978, págs. 109 y 248.

(281) Así, en el supuesto que comentamos (parágrafos 268 y ss. de la "Abgabenordnung" de 1977), hay que tener en cuenta que los cónyuges que presentan declaración conjunta en el Impuesto sobre la renta son deudores solidarios, pero que cada uno de ellos podrá solicitar que la ejecución por razón de este impuesto se limite en cada caso a la cantidad que resulte de la distribución del mismo. Igual regulación rige para el Impuesto sobre el patrimonio.

(282) Vid., ut infra, el capítulo relativo a la naturaleza jurídica de la unidad familiar, en el epígrafe dedicado a su consideración como un supuesto de solidaridad tributaria.

(283) "Cahiers de Droit fiscal international", vol. 30, pág. 100; ponencia general de J. de LONGUEVILLE, vol. 28, pág. 13.

(284) B.O. de las Cortes, núm.46, de 11 de enero de 1978; recogido en Civitas REDF, núms.17-18, 1978, pág.95 (el subrayado es nuestro).

(285) Vid., ut supra, nota 126.

(286) El Informe NEUMARK parece inclinarse por la tesis de que es necesario reducir la tributación de las personas casadas, en relación a las personas solteras de igual renta: "El régimen fiscal de las rentas de los esposos y de los hijos puede entrañar muy importantes desigualdades de cargas, aún siendo las tarifas idénticas".

"En los países de la C.E.E., a excepción de Francia, que ha admitido hace bastante tiempo un método análogo en sus efectos al 'splitting' norteamericano,

instituyendo el 'quotient familial', el sistema de imposición global de las rentas de los esposos con desgravaciones fijas estuvo en vigor hasta 1958; la reforma alemana (adopción del 'splitting') ha hecho más urgente un acercamiento de las regulaciones en la materia. No es necesario unificar todos los detalles de las estructuras. El C.F.F. estima, sin embargo, que, como consecuencia de la evolución económica y social más reciente, y en razón de los regímenes de Francia y Alemania, parece indicado generalizar, bien el método de base imponible de los conjuntos o economías domésticas, bien el de los baremos o tarifas que garanticen que esta imposición no se convertirá en cargas demasiado pesadas, a causa de la progresividad, en relación con la imposición de las rentas globalmente idénticas que perciben los solteros... En este orden de ideas, sería necesario encontrar una solución parecida al problema de la imposición de las rentas de los hijos menores que estén aún a cargo del contribuyente".

"Se observa, en general, la tendencia a añadir estas rentas a las de los padres, a menos que se trate de rentas ganadas por los propios hijos... Dicho de otra forma, las rentas de los hijos menores a añadir a las de los padres, están limitadas a las 'fundadas!..." (Rapport du Comité Fiscal et Financier. Communauté Economique Européenne, 1962, pág. 35; traducción castellana, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965, pág. 76.

- (287) Es difícil la recomendación de obras donde se recoja el Derecho comparado vigente. Una evolución de los sistemas en los distintos países puede obtenerse de la comparación entre las ponencias presentadas al Congreso de la IFA de 1955 y el de 1972, si bien el número de trabajos presentados en el primero de ellos es mucho más reducido.

Para Portugal y los países de área hispánica puede acudirse a las ponencias presentadas en las IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho financiero, celebradas en Porto-Povoá de Varzim, en 1980, si bien la Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero no recoge, lógicamente, sino los trabajos españoles.

Una exposición esquemática, pero clara del sistema vigente en 1974 en los países miembros de la OCDE puede verse en "La situation des unités familiales...", cit. págs. 72 y ss. Pero las modificaciones desde esta fecha son numerosas e importantes, por lo que tanto este estudio como las referencias del segundo Congreso de la IFA sobre el tema deben manejarse con sumo cuidado.

La evolución histórica del Impuesto sobre la Renta en determinados sistemas de Derecho comparado puede verse en CARO, A., ESCRIBANO, A., HERNANDEZ DE LA TORRE, C., PARAMIO, J. y ZANCADA, F., "Evolución y tendencias ac-

tuales del Impuesto sobre la Renta en el Derecho comparado", HPE, núm.30, 1974, págs. 35 y ss.

La normativa de la C.E.E., actualizada periódicamente, en Pierre FONTANEAU, "Fiscalité Européenne", editada por "Les cahiers fiscaux européens", Niza.

- (288) Seguimos, fundamentalmente, la exposición de FONTANEAU ("Fiscalité...", cit., vol. dedicado a FRANCIA), y la reseña relativa a "historia de la legislación fiscal familiar", contenida en el "Journal Officiel", de 31 de enero de 1984, ya citado, págs. 55 y ss.
- (289) Contribution foncière, mobilière, des patentes, et l'impôt des portes et fenêtres.
- (290) De este periodo el sistema francés conserva una diversificación en los métodos de determinación de las rentas y de la recaudación del impuesto; diversificación que, por otra parte, se produce en todos los sistemas (más o menos acentuadamente), pues ello ha de ser así por exigencias de técnica fiscal.
- (291) El sistema de domicilio fiscal como criterio de sujeción al impuesto, sustituyendo a la noción de residencia habitual, se aplica a partir de 1977 (para las rentas obtenidas en ese año). Pero este sistema no fué aplicable a los extranjeros domiciliados en Francia mas que a partir del 1º de enero de 1979; cfr. FONTANEAU, P., "La notion de résident", Dir.Prat,Trib.,1978 núm.3, págs. 887 y 888.
- (292) En opinión de FONTANEAU (loc. cit. en nota anterior), la ley establece una presunción según la cual toda persona que ejerza en Francia una actividad profesional, asalariada o no, está domiciliada en este país.
- (293) El legislador tiene en cuenta, para definir el domicilio fiscal, un triple orden de criterios: de orden personal, de orden profesional y de orden económico. El recurso al criterio económico no será muy frecuente, puesto que, en general, una persona que ejerce su profesión en Francia residirá principalmente en este país ella misma o su familia (cfr. FONTANEAU, loc.ult.cit.).
- (294) Antes de la reforma fundamental sobre la territorialidad del impuesto (de 1977), los extranjeros domiciliados en Francia eran gravados por la totalidad de sus rentas, con una excepción importante: la no sujeción de las rentas de origen extranjero que hubieran sido sometidas al impuesto personal sobre la renta global en el país de origen de aquellas personas. Esta excepción fué derogada, con vigencia, como hemos dicho, a partir de 1979; cfr. P.FONTANEAU, "L'imposition des

étrangers en France", Dir.Prat.Trib.,1977, núm. 3, pág. 568.

- (295) El triple del valor locativo de la vivienda es, por tanto, un mínimo legal.
- (296) La expresión tradicional "jefe de familia" ("chef de famille") ha sido sustituida por la de "parent" o "le contribuable", por el Decreto de 6 de octubre de 1983, nº. 897, que ha introducido determinadas modificaciones, necesarias a tenor del art. 2-VIII de la Ley de Finanzas para 1983. Como consecuencia de la mencionada supresión de la noción "chef de famille", se dispone que "los esposos deben firmar la declaración conjunta de sus rentas..."; cfr. "Journal Officiel", de 31 de enero de 1984, cit., pág. 56.
- (297) La posibilidad de que los cónyuges deduzcan estos gastos cuando ambos esposos trabajan "a plein temps", ha sido establecida en 1983, modificándose el art. 154,3 del CGI; anteriormente sólo se concedían estos gastos para los viudos, viudas y divorciados; cfr, "J.O.", núm.cit., pág.57, donde se dice que esta modificación ha suprimido una "injusticia chocante". La deducción se dispone para los gastos efectivamente sufragados, con un límite de 4.000 francos por año e hijo; asimismo, tal deducción no procede mas que por las rentas de trabajo y profesionales.
- (298) Pueden verse en "Fiscalité Européenne", t.I de los dedicados a FRANCIA, sección de Impuestos sobre la Renta, epígrafe 405.

En este punto se han introducido modificaciones por la Ley de Finanzas para 1982; para una comparación con la anterior regulación, vid. BRIZ DE LABRA, R., "El Impuesto sobre la Renta en Francia: modificaciones recientes", CT, núm. 45, 1983, págs. 256).
- (299) Una amplia exposición de la noción de "foyer fiscal", en "J.O.", de 31 de enero de 1984, cit., págs. 57-58.
- (300) "Journal Officiel", "Lois et Décrets", 1 de enero de 1946, págs. 2 y ss.
- (301) Vid. las consideraciones críticas de BREJON DE LAVERGNEE, N., (op. cit., págs.291 y ss., en especial 301 y ss.), sobre estos dos objetivos y su "consecución".
- (302) En sentido restringido se le puede llamar "quotient" a este divisor, pero, propiamente, el "quotient" es el procedimiento de cálculo del impuesto.
- (303) Los hijos inválidos o disminuidos siempre dan derecho a una parte o a media parte en el cálculo del cocien-

te, según que sean titulares o no de la carta de invalidez.

- (304) La cuantía límite prevista para esta deducción en la base (14.230 francos) se eleva al doble cuando el hijo está casado, y puede llegar a 42.690 francos cuando el "nuevo matrimonio" tiene a su vez, un hijo, siempre que, para la elevación de la cantidad prevista en estos dos supuestos, el padre pueda demostrar que es él solo quien contribuye al mantenimiento del hijo casado. Se prevé una "indiciación" anual de estas cantidades, en función de la actualización de los tipos impositivos (vid. BRIZ DE LABRA, op.cit., pág. 255).
- (305) El ejercicio de esta facultad se reserva a los contribuyentes cuya renta anual, acumulada con la de las personas a su cargo, no sea superior a 20.000 francos, aumentándose esta cifra en 4.000 francos por persona considerada a cargo del contribuyente.
- (306) Para 1983 el tipo varía del 5 por ciento, aplicable al tramo de renta comprendido entre 13.770 f. y 14.390 f., al 65 por ciento, a partir de 212.750 f. Este fuerte incremento de la progresividad de la tarifa respecto a la prevista para 1981, supone una limitación de los efectos "beneficiosos" del "quotient", como es claro, para todas las rentas que, de esa forma, alcanzan el tipo marginal.
- (307) Existen algunas reglas particulares de cálculo del impuesto, relativas a las plusvalías; vid. "Fiscalité Européenne", vol. citado, epígrafe 456.
- (308) Ibídem.
- (309) Cfr. "J.O.", de 31 de enero de 1984, pág. 56. Por lo demás, recuérdese las críticas de que es susceptible el "quotient familial", como hemos expuesto al analizar los métodos "per capita". El Conseil Economique et Social francés, se hace amplio eco de ellas en su Informe sobre "El estatuto matrimonial", "J.O." cit., págs. 58 y ss.
- (310) Más concretamente, se establecía sobre el valor locativo de la vivienda, las puertas y ventanas, el número de chimeneas, el mobiliario de la vivienda, los servidores y los caballos.
- (311) Contribución territorial sobre las rentas de las propiedades inmobiliarias, el impuesto sobre la renta de los capitales mobiliarios y el impuesto sobre las rentas profesionales.
- (312) Las disposiciones fundamentales son: el "Code des Impôts sur le revenu" (CIR) y el "Arrêté Royal" d'exécution del Código. El "Bulletin des contributions", pu-

blicación mensual de la propia Administración belga, reproduce las disposiciones legales y administrativas, así como decisiones jurisprudenciales.

- (313) La acumulación de las rentas de los esposos y de los hijos, regulada por los artículos 73 a 76 del CIR, ha sido modificada por la Ley de 11 de abril de 1983; con anterioridad a ésta, la última modificación de la materia fué la llevada a cabo por la Ley de 8 de agosto de 1980.
- (314) Por rentas profesionales hay que entender toda contraprestación directa o indirectamente (pensiones, etc.) derivada del trabajo personal o del ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- (315) 20 por ciento de 780.000-750.000, o sea, 20 por ciento de 30.000 francos.
- (316) Así, para un hijo, se dispone una reducción del impuesto del 7,5 por ciento, con un mínimo de 6.000 f.b. y un máximo de 8.000; para dos hijos, el 20 por ciento, con un mínimo de 14.625 f.b. y un máximo de 19.500. etc. Para 6 hijos, la reducción del impuesto es del 95 por ciento, con un mínimo de 148.500 f.b. y un máximo de 198.000; de siete hijos en adelante, se dispone una deducción fija de 252.000 f.b., incrementada en 54.000 f.b. por hijo a cargo del contribuyente, a partir del séptimo (vid. "Fiscalité Européenne", vol. dedicado a BELGICA, sección de Impuestos sobre la Renta, epígrafe 263).
- (317) Para una exposición más amplia de estas deducciones, vid. "Fiscalité Européenne", vol.cit., epígrafes 263-264.
- (318) En los tres casos hay un límite mínimo y máximo respecto a la cuantía de la renta imputada; esta norma, regulada en el art. 5,2 de la Ley del Impuesto, es igualmente aplicable al marido cuando es él quien trabaja en un negocio o empresa explotado por cuenta de su mujer.
- (319) Nos referimos únicamente a los criterios de sujeción aplicables a las personas físicas, no a las sociedades de personas, que, como hemos dicho, son sometidas a este impuesto, ya sean colectivas o comanditarias. El lector interesado puede consultar "Fiscalité Européenne", vol. dedicado a GRAN BRETAÑA, sección de Impuestos sobre la Renta", epígrafes 23 y ss., donde se exponen con amplitud los criterios de sujeción de las sociedades de personas.
- (320) El año fiscal va del 6 de abril al 5 de abril siguiente.
- (321) 1.785 libras y 2.795, respectivamente, según la Finance

Act de 1983.

- (322) Deducción que se cifra en 2.795 libras.
- (323) Las cuantías, diferentes según la edad de los hijos, pueden verse en "Fiscalité Européenne", loc.cit., epígrafe 257, donde se contiene, además una exposición de la evolución legislativa de esta materia.
- (324) Ibídem., epígrafes 255-256 y 258 y ss.
- (325) Ibídem., epígrafes 263 y ss.
- (326) R.D. de 30 de diciembre de 1923, núm. 3.062. Una detallada relación de la legislación aplicable, así como una visión general del impuesto y bibliografía básica sobre el mismo, en GIANNINI, A.D., "Instituciones de Derecho tributario" (traducción de F. SAINZ DE BUJANDA), Ed.Der.Fin., Madrid, 1957, págs. 441 y ss.
- (327) D.P.R. de 29 de enero de 1958, núm. 645.
- (328) Una amplia consideración de la Ley de delegación al Gobierno para la reforma tributaria, en lo referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede verse en : ZOBOLI, Giancarlo, "L'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche", Dir.Prat.Trib., 1973, núm. 5, págs. 917 y ss.; ANTONINI, Euclide, "L'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche. Profili Giuridici", Dir. Prat.Trib., 1972, núm.2, págs. 219 y ss.; DI PIETRO, "Consideraciones sobre la Reforma tributaria italiana" (traducción al castellano de G. CASADO OLLERO, Civitas REDF, núm. 22, 1979, págs. 275 y ss.).
- (329) Las disposiciones fundamentales datan de 1973, y son los siguientes Decretos del Presidente de la República, de 29 de septiembre: D.P.R. núm. 597 ("Imposta sul reddito delle Persone Fisiche"); D.P.R. núm. 598 ("Imposta sul reddito delle Persone Giuridiche"), y tres normas comunes a ambos impuestos: el D.P.R. núm. 600 ("Accertamento delle Imposte sui redditi"), el D.P.R. núm. 601 ("Agevolazioni fiscali in materia d'Imposte dirette") y el D.P.R. núm. 602 ("Riscossione delle Imposte sui redditi").

Ha habido posteriores modificaciones del D.P.R. núm. 597, entre ellas, fundamentalmente, la introducida por la Ley núm.114, de 13 de abril de 1977. En 1980 se dictaron dos Decretos Leyes (núm. 288, de 3 de julio, y núm. 503, de 30 de agosto), que afectaban a diversos impuestos, entre ellos los impuestos sobre la renta, pero no han sido objeto de ratificación legislativa, aunque su validez para los actos realizados antes del 30 de septiembre de 1980 ha sido mantenida por la Ley núm. 687, de 28 de octubre de 1980.

- (330) El lector interesado puede verlas en "Nuova Rivista Tributaria", en el número correspondiente al mes de octubre de 1976.
- (331) Cfr. BERLIRI, "Il Testò delle Imposte Dirette", Giuffrè, Milán, 1960, pág. 353.
- (332) Vid. AMORTH, G., "Considerazioni sulla imputazione di reddito altrui", Dir.Prat.Trib., 1975, núm.2, págs.250 y ss.; ZINGALI, G., "La famiglia nella Costituzione e nella riforma tributaria", Dir.Prat.Trib., 1971, núm. 5, págs.701 y ss.; GLENDI, C., "La responsabilità solidale per l'imposta sul redditi delle persone fisiche", Dir.Prat.Trib., 1974, (II), núm.3, págs. 467 y ss.
- (333) Se trata de la Sentencia de 6 de febrero de 1975, núm. 26 (en Giurisprudenza Costituzionale, 1975, fasc.1, págs.111 y ss.), a la MANZONI dedicó un excelente comentario: "Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione", Giur.Cost., 1975, fasc.3-4, págs. 2053 y ss. El texto de esta Sentencia, asimismo en, Boll.Trib., 1975, págs.500 y ss., con comentario de A.E. GRANELLI ("Il cumulo al vaglio della Corte Costituzionale: tanto rumore per nulla...", loc.cit.); también de este último autor: "Lui, lei... e il Fisco", Boll.Trib., 1975, pág. 815; MARONGIU, G., "Il cumulo al vaglio della Corte Costituzionale", Dir.Prat.Trib., 1975,(II), núm.2, págs. 177 y ss.; PIETRANTONIO, L., "Sulla illegittimità costituzionale del cumulo dei redditi", Im.Dir.Er., 1975,(II), págs. 257 y ss. (este último trabajo se refiere a una "Ordinanza" de la Corte Costituzionale, de 10 de octubre de 1975, núm. 230).
- (334) El texto de la Sentencia puede verse en Giur.Cost., 1976, fasc.6,8, págs. 1095 y ss.; Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1977,(II), núm.2, págs. 113 y ss.; Dir.Prat.Trib., 1976,(II), núm.3, págs. 337 y ss., con comentario de Enrico DE MITA.

Naturalmente, ello dió lugar a una amplia producción doctrinal: FEDELE, A., "Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo", Giur.Cost., 1976, fasc.12, págs. 2159 y ss.; ZORZI, A.G., "Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?", Giur.Cost., 1976, fasc.12, págs. 2207 y ss.; PERRONE, L., "Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1977,(II), núm.2, págs. 113 y ss. (existe traducción al castellano, de CASADO, HERRERO y VIBORAS, en CT, núm.42, 1982, págs.227 y ss.); PROVINI, G., "Il cumulo e la diversificazione dei redditi", Boll.Trib., 1976, págs. 1401 y ss.; GRANELLI, "Finalmente abolita la... tassa di maritaggio", ibídem., págs. 1172 y ss.; STEFANI, G., "Imposte persona-

le, cumulo dei redditi e capacità contributiva", ibídem., págs. 1637 y ss.; GALLO, F., "Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1977, núm.1, págs. 93 y ss., etc.

- (335) PERRONE, "Il cumulo dei redditi...", loc.cit., págs. 113-114.
- (336) "Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale...", cit., pág. 2056.
- (337) Sentencia de 15 de julio de 1976, núm.179, Giur.Cost., 1976, págs. 1115 y 1116 in fine.
- (338) "Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?", loc.cit., pág. 2214.
- (339) Cfr. PERRONE, "Il cumulo dei redditi...", loc.cit., pág. 121. Sobre la modificación fundamental que la Ley de 1975 supuso en este punto, vid. la opinión de la Corte Costituzionale, loc.cit., págs. 1107 y ss., especialmente, 1109 in fine.
- (340) "La ilegitimidad de la acumulación puede ser referida tanto al aspecto formal del instituto como al sustancial... En realidad, el régimen positivo de la acumulación puede plantear dudas sobre su legitimidad constitucional, pero únicamente con referencia a determinados aspectos meramente organizativos, que no afectan ni comprometen la validez del principio en el que aquélla se inspira" (ZORZI, "Ma il cumulo dei redditi...", cit., pág. 2213).
- (341) Cfr. "Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale...", cit., pág. 2058.
- (342) Vid. la crítica que a este argumento realiza PERRONE, "Il cumulo dei redditi...", cit., págs. 129 y ss.
- (343) Sentencia núm. 179, loc.cit., pág. 1112.
- (344) La crítica a esta parte de la Sentencia se concreta especialmente en la afirmación de la efectiva reducción de los gastos por el hecho de la convivencia; vid. PROVINI, "Il cumulo e la diversificazione dei redditi", loc.cit., pág. 1402; PERRONE, "Il cumulo dei redditi...", cit., págs. 127-128.
- (345) Vid. Sentencia núm.179, loc.cit., pág. 1117.

Tampoco este argumento carece de réplicas. Así, PERRONE (op.cit., pág. 128, nota 16), recogiendo la misma opinión de PROVINI, entiende que tal discriminación no se produce en los términos en que lo entiende la Corte, ya que en los casos de parejas unidas de hecho

realmente no se verifica esa tendencia a la puesta en común o confluencia de recursos entre la pareja (que normalmente se produce entre los cónyuges), ya que como consecuencia de la inestabilidad de la relación basada en la simple convivencia, cada uno de ellos permanece más estrechamente ligado a su propia e individual situación económica.

- (346) Sobre este punto entiende PERRONE (op.cit., págs. 137-138) que el precepto constitucional parece hacer referencia más bien a formas de intervención directa, como pueden ser las ayudas sociales y otras medidas, especialmente para las familias de bajo nivel económico, y no a ayudas de naturaleza fiscal. Por otra parte, continúa PERRONE, en materia tributaria existen no pocos ejemplos de medidas favorables a la familia (tarifa del Impuesto de Sucesiones, deducciones por hijos en el Impuesto sobre la Renta, etc.) y hay que tener en cuenta además que no se puede pretender que cada tributo deba prever, so pena de inconstitucionalidad, un tratamiento de favor para con la familia.
- (347) Op.cit., págs. 146-147; en realidad, todo el trabajo de PERRONE tiene como finalidad poner de manifiesto precisamente que aquella injusticia es la que motiva la sentencia de la Corte.
- (348) No obstante, vid. el trabajo de NAPOLITANO, L., "L'oggetto dell'Imposta di Famiglia: profili costituzionali", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1965, núm.2, págs. 285 y ss. Sobre el Impuesto de Familia, nos remitimos a lo que diremos en el capítulo dedicado a la naturaleza jurídica de la unidad familiar, dentro del epígrafe relativo a la pretendida subjetividad tributaria de la unidad familiar.
- (349) Vid. CAROZZI, A.M., "Solidarietà e limitazioni all'opposizione all'esecuzione nella vigente disciplina dell'imposizione sui redditi dei coniugi", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1979, núm.2, págs. 320 y ss.; critica la autora esta Ley, por considerar que el sistema que consagra "no es conforme con el espíritu de la Sentencia" (pág. 321).
- (350) Se trata de los rendimientos de las sociedades simples, en nombre colectivo y comanditarias simples (art. 5 del D.P.R. núm. 597), así como los de las empresas familiares (nueva categoría creada por el art. 89 de la Ley núm. 151, de 19 de mayo de 1975), que tengan en el territorio del Estado su sede legal o administrativa o el objeto principal de su actividad. Sus rentas se imputan a cada socio en proporción a su porcentaje de participación en los beneficios, independientemente de su efectiva percepción.

- (351) -18.000 liras por 1 hijo,
 -36.000 liras por 2 hijos,
 -54.000 liras por 3 hijos,
 -72.000 liras por 4 hijos,
 -102.000 liras por 5 hijos,
 -144.000 liras por 6 hijos,
 -186.000 liras por 7 hijos,
 -276.000 liras por 8 hijos,
 -114.000 liras por cada hijo a partir del 8º.
- (352) La base positiva de este Impuesto, además de la "Abgabenordnung" de 1977, se encuentra en: la Ley del Impuesto ("Einkommensteuergesetz", EStG), en su redacción de 6 de diciembre de 1981; el Decreto de aplicación ("Durchführungsverordnung", EStDV), en su redacción de 23 de junio de 1982, y las directrices relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Einkommensteuer - Richtlinien", EStR), en su redacción de 7 de abril de 1982, y relativas al Impuesto sobre los Salarios ("Lohnsteuer Richtlinien", LStR), en su redacción de 3 de marzo de 1981.
- (353) KLEIN, F., ("Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung", Finanz-Archiv, vol.18 (1957-58), pág.236, nota 1), puntualiza que la declaración del Tribunal Constitucional ha de considerarse como una "Decisión" ("Beschluss"), ya que, por no haber tenido lugar la vista oral no es, con arreglo a la Ley del Tribunal, una Sentencia ("Urteil").
- (354) El texto de la "Decisión" puede verse en la recopilación oficial "Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts" (BVerfGE), 1957, vol.6, págs. 55 y ss.
- Como es lógico, la Decisión del alto Tribunal ocasionó una abundante producción doctrinal, con frecuencia har to crítica para el mismo. En este sentido, quizás el autor más representativo sea KLEIN (op. y loc.cits. en nota anterior). Asimismo, sobre la argumentación de la "Decisión", puede verse, entre otros, VANGEROW, "Zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.1.1957", Steuer und Wirtschaft, 1957, págs. 259 y ss. Un amplio comentario de esta decisión, en YEBRA, "La familia ante el ordenamiento tributario", cit., págs. 527 y ss., donde se recogen las opiniones más relevantes sobre la misma.
- (355) Vid. "BundesGesetzBlatt" (BGBl), 1952, I, pág. 33.
- (356) BGBl, 1954, I, pág. 373. Sobre esta situación legislativa y las reformas de la Ley del Impuesto habidas entre 1951 y 1954, vid. VANGEROW, "Zum Beschluss...", cit., págs. 259-261.
- (357) Cfr. PALAO, "EL tratamiento de la familia...", cit., pág. 23.

- (358) Las referencias al contenido de la "Beschluss" se hacen indirectamente, fundamentalmente por VOGEL, Klaus, "L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca" (traducción al italiano de A. FANTOZZI), en Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1968, núm.1, págs. 10 y ss.; también, por el comentario de YEBRA, op. y loc. cit.
- (359) La inconstitucionalidad de la evaluación conjunta de los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta, dice KRUSE ("Derecho tributario", cit., pág. 107), "tuvo un efecto sorprendente".
- (360) La influencia que, en este sentido, cabe apreciar entre la declaración de inconstitucionalidad del "cumulo" en Italia, por la Corte Costituzionale, es clara. Así lo hace constar PERRONE, op.cit., págs. 119-120, nota 7, y ZORZI, op.cit., pág. 2217.
- (361) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 24.
- (362) BVerfGE, vol.18, pág. 97.
- (363) Vid. VOGEL, "L'influsso della giurisprudenza...", cit. pág. 12.
- (364) Vid. PALAO, op.cit., pág. 36, nota 115.
- (365) A favor de la Ley de referencia, y en defensa de su constitucionalidad, se manifestaron: HOFFMANN, SCHNEIDER y PAULICK. En contra de la abolición de las exenciones por hijos en el Impuesto sobre la Renta, considerando anticonstitucional la Ley de 1974: VOGEL, KLEIN, KRAUSE, MEYER, MULLER, RULAND, FRIAUF y TIPKE (vid. VOGEL, "Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht", DStR, 1977, 2, pág. 31, nota 6).
- (366) Vid. el amplio comentario de VOGEL a esta sentencia, "Berücksichtigung von Unterhaltspflichten...", cit. en nota anterior.
- (367) Vid. "Fiscalité Européenne", t.I de los dedicados a ALEMANIA, sección de Impuestos sobre la Renta, epígrafes 166 y ss.
- (368) Parágrafo 24 de la EStG: la reducción consiste en el 40 por ciento del salario o de otras rentas ganadas por el contribuyente, con un límite de 3.000 marcos; la deducción corresponde a los contribuyentes que hayan cumplido 64 años.
- (369) La regulación de estos gastos especiales es muy amplia y se contiene en muy diversos párrafos de la Ley del Impuesto; el lector interesado puede consultarlos en

"Fiscalité Européenne", cit., epígrafes 159 y ss.

- (370) Así, para determinar lo que se considera "carga exigible" ("Zumutbare Belastung"), a partir de la cual las "cargas extraordinarias" ("Aussergewöhnliche Belastungen") son deducibles de los ingresos, se disponen los siguientes porcentajes:

hasta 24.000 marcos	de 24.000 a 50.000 marcos	de 50.000 a 100.000 marcos	más de 100.000 marcos
---------------------------	------------------------------------	-------------------------------------	-----------------------------

1. Contribuyentes

sin hijo..... 7% 7% 8% 8%

2. Esposos que op-
tan por base con-

junta..... 5% 6% 7% 8%

3. Contribuyentes

con 1 o 2 hijos... 3% 4% 6% 7%

4. Contribuyentes

con 3 o más hi-
jos a su cargo..... 1% 2% 4% 7%

- (371) Con anterioridad a 1980 se permitía la deducción de los gastos ocasionados por el empleo de una servidora doméstica únicamente cuando formasen parte de la familia al menos tres hijos de edad inferior a 18 años, o dos, cuando ambos cónyuges o el contribuyente no casado, trabajasen. Pero el Tribunal Constitucional alemán, ante el cual se planteó el problema de la legitimidad de esta clase de gastos, declaró en su decisión ("Beschluss") de 11 de octubre de 1977 (BVerfGE, 47,1) por una parte, que dichos gastos no son deducibles en su importe efectivo como gastos profesionales o de producción, pero, por otra, resolvió que la limitación de la deducción por este concepto al supuesto de que existieran dos o tres hijos, según los casos, era contraria al principio de igualdad establecido en el art. 3,1 de la Ley Fundamental, estimando el Tribunal que la disminución de la capacidad contributiva era la misma en ambos casos. Ese es el origen de la actual regulación de los gastos de referencia (cfr. PALAO, op. cit., pág. 36, nota 116).

Vid. el comentario de BACHMANN a la citada decisión: "Die Steuerliche Behandlung der Kinderbetreuungskosten" en Steuer und Wirtschaft, 1979, págs. 379 y ss.

- (372) Una detallada y documentada exposición, en el estudio de KULLMER, "Die Ehegattenbesteuerung...", cit., págs. 41 y ss. Sobre el tema puede asimismo consultarse: GROVES, "Federal Tax...", cit., págs. 60 y ss.; WOLKERSDORF, "Die Neuregelung...", cit., págs. 91 y ss.; BINDER, R., "Das splitting als Mittel der Ehegattenbesteuerung in den USA. Methoden und tatsächliche Wirkungen", Finanz-Archiv (N.F.), vol. 17, (1956-57), págs. 260 y ss.; PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., págs. 21 y ss.
- (373) El primer Impuesto Federal sobre la Renta de las Personas Físicas fué aprobado en 1861, si bien esta Ley, antes de su aplicación efectiva, fué reemplazada por otra en 1862, siendo suprimido el Impuesto en 1872.
- (374) Las ganancias de capital están sujetas a un tratamiento preferencial desde 1921, y las rentas ganadas se gravaron a tipos preferenciales durante un cierto número de años (cfr. GOODE, op.cit., pág.12).
- (375) Cfr. HERBER, op.cit., pág. 192.
- (376) Por lo que bien puede considerarse, dice PALAO (op.cit., pág.21), como un notable ejemplo de la influencia que las normas del Derecho civil, en materia de regímenes económicos matrimoniales, pueden ejercer sobre la fiscalidad de la familia.
- (377) En un principio eran ocho los Estados en que regía la comunidad de gananciales.
- (378) Lo que constituía una excepción al principio de imposición conjunta, que había prevalecido desde la creación del impuesto.
- (379) Este cambio no beneficiaba a todos los contribuyentes, puesto que la distribución y fraccionamiento de los bienes productores de renta podía hacerse, como hemos dicho, entre hijos y parientes, mientras que en el régimen de comunidad la división sólo alcanzaba a los cónyuges.
- (380) Vid. una amplia exposición de esta reforma y de sus antecedentes en SURREY, "Federal Taxation...", cit., págs. 1097 y ss.
- (381) Este aspecto se ha puesto de manifiesto reiteradamente: GROVES, op.cit., pág. 59; BINDER, op.cit., pág. 262; PALAO, op.cit., pág. 22; NEUMARK, op.cit., págs. 154-155, quien lo utiliza para criticar la implantación del "splitting" en Alemania.
- (382) En opinión de GOODE (op.cit., págs. 281-282), los efectos del "splitting" no fueron tenidos en cuenta y "no

se han estudiado con detenimiento desde entonces. La mayor parte de los que se dieron cuenta de los efectos creían, al parecer, que las desigualdades entonces existentes sólo podían eliminarse mediante declaración conjunta obligatoria, lo cual había sido rechazado reiteradamente por el Congreso... En realidad, la discriminación entre personas casadas hubiera podido eliminarse con una tercera alternativa que... hubiera podido consistir en el establecimiento de una nueva escala de tipos de gravamen para maridos y esposas que presentasen declaraciones separadas, con tramos de una amplitud igual a la mitad de los de la escala aplicable al resto de las declaraciones".

Esta posibilidad viene a coincidir con una propuesta de PECHMAN (vid. supra, nota 204), de quien cita GOODE (loc.cit., nota 25) su estudio "Income splitting", en "Tax Revision Compendium", House Ways and Means Committee, 1959, vol I, págs. 473 y ss. PECHMAN ha insistido especialmente en una reforma del sistema norteamericano; vid., por ejemplo, su obra, conjuntamente con Georg F. BREAK, "Federal Tax Reform. The imposible Dream?", Studies of Government Finance, The Brookings Institution, Washington, 1975.

- (383) La Tax Reform Act de 1976 tuvo esencialmente como finalidad la simplificación y mayor igualdad del sistema impositivo; vid. Congress of the United States (Joint Committee on Taxation), "General Explanation of the Tax Reform Act of 1976", Washington, 1976 (especialmente, págs. 105 y 115 y ss.). Pero es discutido que tal Reforma haya logrado los fines propuestos; vid., en este sentido, HAUSMAN, Donald I., y VANDER KAM, Henry P., "1976. U.S. Tax Reform", Canadian Tax Journal, vol. XXIV, núm. 6, 1976, pág. 573.
- (384) Cfr. OLDMAN, O., y McINTYRE, M.J., "Imposición de la familia en un impuesto sobre la renta extensivo y simplificado", CT, núm. 44, 1983, pág. 207, nota 35.
- (385) Ibídem., pág. 206.
- (386) Recordemos que el Ministerio de Hacienda programó en un principio las escalas separadas para facilitar la aplicación del "splitting". Inicialmente, a los matrimonios que formularan declaraciones conjuntas les era de aplicación una escala de tipos de gravamen con tramos de bases de una amplitud igual al doble de la escala para personas solas y personas casadas que presentarían declaraciones separadas; como es obvio, ello produce el mismo efecto que aplicar un divisor 2. (cfr. GOODE, op.cit., pág. 279).
- (387) En la Reforma aplicada en 1971, la diferencia del impuesto pagado por un individuo aislado, respecto al

de un matrimonio con la misma renta, no es nunca superior al 20 por ciento, mientras que antes de esta reforma podía llegar a superar el 40 por ciento (cfr. GOODE, op.cit., ed.revisada de 1976, pág. 229).

(388) Cfr. PALAO, op.cit., pág. 23.

(389) Cfr. MCINTYRE, "Cómo resolver el dilema del impuesto sobre el matrimonio: un test", CT, núm. 44, 1983, pág. 193. En este trabajo se exponen con claridad dos discriminaciones originadas por el sistema norteamericano, a las que el autor designa "impuesto sobre el matrimonio" e "impuesto por permanecer soltero". El primero de ellos puede tener lugar en dos supuestos distintos: para los matrimonios con renta inferior a la media la causa es que la deducción global correspondiente al matrimonio es 1100 dólares menos que la correspondiente a dos individuos solteros; para los matrimonios con rentas más elevadas, que son los que más frecuentemente formulan declaraciones separadas, la discriminación se produce como consecuencia de la diferente escala aplicable, que puede suponer un gravamen más elevado que el correspondiente a una persona soltera con igual renta.

SEGUNDA PARTE

LA UNIDAD FAMILIAR EN EL IMPUESTO ESPAÑOL
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

CAPITULO II

ANTECEDENTES Y MANIFESTACION INICIAL DE LA FIGURA DE LA UNIDAD FAMILIAR LA REFORMA DE 1978

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO: delimitación del objeto.
2. PRIMERA ETAPA: ACUMULACION EN LA PERSONA DE UNO DE LOS CONYUGES.
 - A.- En los precedentes de un Impuesto personal sobre la renta.
 - a) Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810.
 - b) El Impuesto de Cédulas Personales.
 - B.- En los proyectos de un Impuesto personal sobre la renta.
 - C.- En los Impuestos sobre la renta.
 - a) Exposición cronológica.
 - a') La Contribución General sobre la Renta y sus modificaciones.
 - b') El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - b) Exposición sistemática.
 - a') Supuestos de acumulación.
 - a") En la sociedad conyugal.
 - b") Relaciones paterno- filiales.
 - b') Sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en los supuestos de acumulación.
3. SEGUNDA ETAPA: ACUMULACION EN LA UNIDAD FAMILIAR. MANIFESTACION INICIAL DE ESTA FIGURA.
 - A.- La Reforma de 1978.

B.- Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Per
sonas Físicas.

a) Examen del Proyecto.

b) Tramitación parlamentaria: modificaciones.

c) Juicio valorativo.

4. CONCLUSIONES.

5. NOTAS.

1. PLANTEAMIENTO: delimitación del objeto.

La exposición de motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978, al abordar el problema de la "definición de la unidad contribuyente" señalaba que, aunque "a este respecto pudiera parecer obvio que, como indica su denominación el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe gravar en todo caso la renta de cada sujeto pasivo considerado aisladamente..., en el caso de contribuyentes que forman parte de una familia, es dicha familia la que debe constituir la unidad contribuyente, acumulándose, en consecuencia, la totalidad de las rentas pertenecientes a sus miembros". Y más adelante se afirma: "En este sentido, el Proyecto de Ley implica un perfeccionamiento funcional sobre la situación actual..., porque perfila la unidad familiar como auténtica unidad contribuyente" (1).

Con independencia de las posibles consideraciones acerca de ese pretendido "perfeccionamiento" del Proyecto de Ley en este punto, lo que hemos de retener ahora del pasaje expuesto es la relativa novedad de la unidad familiar que en él se contiene, lo que nos plantea la cuestión de los antecedentes de esta figura.

En efecto, por un lado, la unidad familiar es una novedad del Proyecto, por cuanto se perfila "como auténtica unidad contribuyente", pero, por otro, se está haciendo referencia a una determinada situación, respecto de la cuál esa nueva configuración no es sino "un perfeccionamiento funcional".

Esa situación, en la parece hallarse el origen de la unidad familiar, por lo que a nuestro Derecho positivo se refiere, no puede ser otra, a la vista del texto transcrito, que la acumulación subjetiva de rentas de personas que componen una familia. La vinculación entre unidad familiar y sistema de tributación conjunta es ahí a todas luces evidente. Ahora bien, esta delimitación de lo que constituye el origen de la unidad familiar, tiene una doble consecuencia: una, en un sentido positivo, otra, en un sentido negativo.

En un sentido positivo, resulta que lo que habrá de indagarse son las normas en que se haya plasmado el sistema de tributación conjunta, verificado, no por referencia al concepto de unidad familiar -novedad del Proyecto de Ley-, sino como mera suma de bases imponibles, en principio, pertenecientes a diversas personas físicas (2) que, como sabemos, es lo que constituye aquel sistema de tributación. Por ello, y esta es la delimitación negativa, determinados aspectos que, constituyendo parte del régimen de la unidad familiar, no integran el concepto de unidad familiar en sentido estricto, no pueden incluirse en estos antecedentes. Su estudio estaría justificado desde una perspectiva distinta y más amplia, referida a la relevancia a efectos fiscales de las relaciones familiares. Pero esta consideración excede del objeto de nuestro trabajo (3).

2. PRIMERA ETAPA: ACUMULACION EN LA PERSONA DE UNO DE LOS CON YUGES.

La evolución histórica de la imposición personal en España, por lo que a personas físicas se refiere (4), comprende de tres etapas distintas (5):

- La primera de ellas alcanza desde los orígenes de la gestación del principio de personalidad, hasta el año 1932, fecha de la implantación de nuestro primer impuesto sobre la renta de las personas físicas, con la llamada Contribución General sobre la Renta.

- La segunda abarca desde 1932 hasta 1978, y se caracteriza por la vigencia sucesiva de dos impuestos (la Contribución General sobre la Renta, mencionada, y el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas), de naturaleza personal, que recaen sobre la renta de los individuos, pero que establecen un gravamen complementario respecto a la imposición de producto, que mantiene así su carácter de imposición principal y definitiva.

- La tercera etapa se inicia con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978, con el que se establece una "verdadera" imposición personal, según la terminología hacendística, ya que no se trata de un gravamen complementario, sino de un impuesto principal, con autonomía propia.

En cierta forma puede decirse, por tanto, que las dos primeras etapas señaladas integran un sólo periodo histórico, caracterizado por intentos, más o menos logrados, de establecimiento de un impuesto personal y principal sobre la renta,

precedente de nuestra actual imposición de esta naturaleza. Esta distinción en dos grandes períodos se adecúa perfectamente a la evolución de la tributación conjunta, verdadera constante de la imposición personal en nuestro ordenamiento, como tendremos ocasión de comprobar enseguida. En la primera de ellas la acumulación se produce en cabeza de uno de los cónyuges; la segunda se inicia con la aparición de la unidad familiar en el Proyecto de Ley del vigente IRPF. La modificación sustancial que, respecto a la configuración de la unidad familiar del Proyecto, se llevó a cabo en el texto definitivo, justifica que aquél deba ser considerado como el precedente inmediato de la actual regulación de la unidad familiar.

Y sin más preámbulos, pasamos a exponer estos antecedentes, distinguiendo en este primer período tres sub-etapas, en función de las normas en las que aquéllos se encuentran insertos.

A.- En los precedentes de un impuesto personal sobre la renta.

a) La Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810.

De entre los muy diversos ejemplos que en ocasiones se señalan como precedentes remotos de la imposición personal (6), uno de ellos destaca por su importancia, que constituye, además, todo un signo precursor de cuál habría de ser la historia de esta imposición en nuestro país. Nos referimos a la Contribución Extraordinaria de Guerra, implantada por la "Su-

prema Junta Central y Gubernativa del Reyno", en virtud de dos Reales Decretos, de 1 y 12 de enero de 1810 (7). Se trata de una contribución directa, en la modalidad de cuota, sobre los sueldos de los empleados y sobre los haberes o rentas de los demás ciudadanos, establecida como vía extraordinaria de obtención de recursos, destinada a financiar la guerra contra los franceses, para poner fin "a la opresión y a la esclavitud con que nos ha amenazado el tirano de la Europa" (8).

La aplicación del tributo ocasionó enormes complicaciones, en parte por la resistencia de los interesados, y en parte por la dificultad de llevar a cabo la determinación y recaudación del mismo. Ello dió lugar a que se dictaran varias disposiciones desarrolladoras y aclaratorias, y es precisamente en una de ellas donde se encuentra, por lo que a nosotros se nos alcanza, la primera norma sobre tributación familiar conjunta de nuestra historia impositiva. Se trata de la Orden de 19 de febrero de 1812, dada por las Cortes generales y extraordinarias, con ocasión de la consulta efectuada por la Junta Superior de Murcia, respecto a si los bienes del marido y de la mujer deberían formar masa común a los efectos de esta Contribución, o considerarse por separado, por ser diferente su propiedad. El problema se resolvió en el sentido de considerar como "masa única los bienes de ambos consortes..., por ser común el usufructo" (9).

Con este precepto se inicia lo que ha de constituir una constante de la imposición personal en nuestro ordenamiento: la tributación conjunta, que, como vemos, se remonta a

los propios orígenes de aquélla. El tan traído y llevado problema del incremento de la carga tributaria por el hecho del matrimonio se producía ya por aquel entonces, dado que la tarifa del tributo era rápidamente progresiva. No puede dejar de subrayarse la razón alegada como causa para formar esa "masa común", ya que se trata de un fundamento exclusivamente jurídico: la titularidad común del usufructo. No obstante, el valor de estas disposiciones es más simbólico que de otra índole, ya que el fracaso de la Contribución Extraordinaria no se hizo esperar, siendo suprimida en 1813 (10).

b) El Impuesto de Cédulas Personales.

El Impuesto de Cédulas Personales, con independencia de otros precedentes de las mismas (11), fué instaurado por el Decreto de 26 de junio de 1874 (12), con ocasión de la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1874-1875 (13). En realidad, este Impuesto no puede conceptuarse como un impuesto personal sobre la renta, no sólo por sus grandes defectos en orden a la determinación de las bases, sino, principalmente, porque pretendía el gravamen de capitación por clases (14). Su mayor interés estriba en su influencia sobre los sucesivos proyectos de impuesto sobre la renta, que habrían de sucederse a lo largo del primer tercio de este siglo; proyectos que, salvo alguna excepción, como veremos, partían de una adaptación de las Cédulas Personales. Asimismo, con él se inicia una línea de complementariedad en la tributación de la renta, otra de nuestras constantes históricas.

La regulación del Impuesto de Cédulas Personales que a nosotros nos interesa es la contenida en el Estatuto Provincial de 20 de marzo de 1925 (Gaceta de Madrid del 21 de marzo), que constituye la regulación más completa y acabada de aquél. El Estatuto Provincial dispuso que la percepción del Impuesto de Cédulas Personales correspondería a las Diputaciones Provinciales, disponiéndose las normas a las que debería ajustarse esa percepción en los artículos 226 a 229. En ellos se establecían tres tarifas para la percepción del tributo: la tarifa primera por rentas de trabajo, la tarifa segunda por contribuciones directas y la tarifa tercera por alquileres. Pues bien, para fijar la clase de cédula correspondiente a la tributación por la tarifa segunda se acumulaban todas las cuotas que el contribuyente y su esposa pagasen por contribuciones directas, "salvo cuando por ministerio de la ley, por pacto , o por providencia judicial, rigiese el sistema de separación matrimonial de bienes" (15). Para la fijación del importe y clase de cédula de las mujeres casadas se seguían reglas especiales, y en cierto modo casuísticas, según la tarifa o tarifas por las que tributase el marido (16), pero estas reglas no eran de aplicación "cuando la mujer viva en régimen de separación de bienes durante el matrimonio, por ministerio de la ley, pacto o providencia judicial", en cuyo caso "tributará con independencia del marido, con arreglo a la tarifa y clase que le sea aplicable, según sus circunstancias" (17).

El Impuesto de Cédulas Personales fué suprimido por el artículo primero de la Ley de 19 de enero de 1943, justificándose tal supresión en el preámbulo de dicha Ley, por el he-

cho de que la ampliación de las bases de la CGR, que recaía sobre el mismo objeto que las Cédulas, originaba una doble imposición que no era posible admitir (18).

B.- En los proyectos de un impuesto personal sobre la Renta

Manifiesta Gota Losada que "toda la historia de nuestra imposición personal se caracteriza por dos hechos básicos: el primero tiene carácter político y afecta al impulso de estas reformas, que fueron obra principal del partido liberal, aunque, como es frecuente, los conservadores, una vez en el poder, se apropiaron de estas ideas; el segundo es de carácter técnico y consiste en que la misma persona, el profesor Flores de Lemus, estudió y redactó la mayoría de los proyectos, que si bien fracasaron, constituyen obras que tienen todavía un gran valor, pues muchos de los problemas que entonces existían, subsisten -escribe Gota en 1971-, o han sido resueltos recientemente" (19).

Efectivamente, con el Proyecto de Cobián, de 1910, se inicia una serie de intentos continuados de establecimiento en nuestro país de un impuesto personal sobre la renta que, en cuanto a las personas físicas, no habría de dar fruto hasta la CGR de 1932. Característica constante de todos ellos es su naturaleza de impuesto complementario, con la única excepción del Proyecto de Calvo Sotelo de 1926, que constituía un impuesto único y principal (20). Por lo que a tributación de los cónyuges se refiere, ha de subrayarse lo que integra, como hemos señalado ya, una constante de nuestra imposición

personal: el gravamen conjunto del marido y la mujer, limitado a las personas unidas por vínculos legales, lo que se mantiene en la actualidad; y la acumulación de las rentas en la persona de uno de los cónyuges, principalmente el marido, que habría de persistir hasta el Impuesto de 1978.

El Proyecto de Eduardo Cobián, presentado el 21 de junio de 1910 con ocasión de la Ley de Presupuestos para 1911, se basaba en una reforma y mejora del Impuesto de Cédulas Personales (21). Sin embargo, frente a la anterior estructuración de este Impuesto, que comprendía, como hemos visto, tres tarifas distintas, el Proyecto gravaba unitariamente la renta total, determinada, en principio, por estimación directa, es decir, por la diferencia entre ingresos y gastos (22), sometiendo a su ámbito de aplicación tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas. La tarifa comprendía tres clases de cédulas: comunes, graduadas y especiales, siendo las graduadas ligeramente progresivas (23).

La imposición total de la renta era la suma de los impuestos de producto más el Impuesto de Cédulas Personales, sistema dualista de imposición que, con alguna excepción, habría de mantenerse hasta la reforma de 1964. El artículo 25 del Proyecto contenía una norma que es recogida, casi literalmente, en proyectos sucesivos: "Cada titular será gravado con independencia de toda otra persona o entidad. Sin embargo, los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularán al líquido imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos".

A pesar de que el Proyecto era moderado en su sentido social, "la resistencia que los contribuyentes oponen a la implantación de todo impuesto personal", como reconocía el propio Cobián, hizo que no llegara a convertirse en realidad. Sin embargo, el propósito de su autor se cumplió en gran medida, por cuanto gran parte de las disposiciones por él previstas fueron literalmente recogidas en la Ley Carner de 1932 y regulaciones posteriores (24).

El Proyecto que el 28 de mayo de 1913 presentara el Ministro de Hacienda Félix Suárez Inclán, era más ambicioso que el de su predecesor. Se trataba de una verdadera Contribución General sobre la Renta, y no de una reforma de las Cédulas Personales (25), si bien tiene grandes analogías con el de Cobián. Así, la Contribución General sobre la Renta que se quería implantar se sumaba a los impuestos de producto para todas las rentas que superasen el mínimo de exención (fijado en 5.000 pesetas anuales), por lo que no rompía el sistema dualista de imposición. Asimismo, gravaba tanto a las personas naturales como a las jurídicas. La base imponible se fijaba exclusivamente por estimación directa, pretendiéndose gravar la renta verdaderamente obtenida, que sería declarada por el contribuyente y comprobada por la Administración, lo que, desde luego, era en aquel momento una verdadera utopía (26). La tarifa era ligeramente progresiva.

En cuanto a la tributación de los cónyuges, el artículo 11 del Proyecto recogía la norma contenida en el artículo 25 del Proyecto de 1910, continuando con la tradición de una

disposición que verdaderamente "hizo fortuna" en nuestra historia impositiva. En concreto, el mencionado artículo 11 establecía que "Cada titular de una renta será gravado con independencia de toda otra persona o entidad. Los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularán al líquido imponible del cónyuge que tenga la administración legal de dichos bienes".

El 14 de noviembre de 1919, Gabino Bugallal presentaba un nuevo Proyecto (27), basado en una nueva reforma del Impuesto de Cédulas Personales, pretendiéndose la implantación de la Contribución General sobre la Renta por una sustitución paulatina de aquél. En él no se contienen aportaciones innovadoras, ya que se basa fundamentalmente en el Proyecto que en su día presentara Cobián, si bien era menos elaborado y conseguido que éste (28). Su novedad más importante consistía en que no gravaba a las personas jurídicas, ya que en aquel momento estaba en estudio la reforma que en 1920 abocaría en la implantación de la imposición personal sobre las sociedades. El artículo 5º recogía la tradicional norma, según la cual: "Cada titular deberá ser gravado individualmente. Sin embargo, los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularán al líquido imponible del cónyuge que tenga la administración de los mismos".

Quizás por su moderación, el Proyecto alcanzó mejor fortuna que sus precedentes, pues llegó a la Comisión de Hacienda del Congreso, aún cuando no pasó de ahí su vida.

El siguiente jalón en esta etapa de intento de instauración de un impuesto personal sobre la renta lo constituyen los Proyectos de 1921 y 1922, de los Ministros de Hacienda Francisco de Asís Cambó y Batlle y Francisco Bergamín, respectivamente. En realidad, se trata del mismo Proyecto, ya que de la proyectada reforma que en 1921 elevara Cambó al Consejo de Ministros (29) y que no llegó a ser presentada a las Cortes por la sobrevenida crisis del Gabinete, se segregaron más tarde las bases relativas a la reforma del Impuesto de Cédulas Personales, que constituyeron, con muy ligeras modificaciones, el Proyecto de Ley que el 18 de abril de 1922 fué presentado al Congreso de los Diputados (30).

En este Proyecto se renunciaba a la implantación de un impuesto general sobre la renta, considerando que el país no ofrecía las condiciones adecuadas para ello, pretendiéndose simplemente, como hemos dicho, mejorar el Impuesto de Cédulas Personales (31). La razón fundamental debe imputarse, sin duda, a la dificultad, o mejor, imposibilidad en aquellos momentos, de conocer y determinar la renta global del contribuyente, lo que constituye el problema fundamental en un impuesto de esta naturaleza. Así lo había comprendido Cambó (32), por lo que, partiendo de una postura enormemente realista, prescindió de determinar la renta global de modo directo, utilizando lo que denominaba "factores principales" y "factores indiciarios" (33). Por lo que a tributación de los esposos se refiere, la novedad más importante de esta modificación del Impuesto de Cédulas Personales venía contenida en la base tercera, a tenor de la cual quedaban suprimidas las cédulas de cónyuges (34).

Aunque el Proyecto de 1922 alcanzara mejor fortuna que ningun otro anterior, llegando a discutirse en el Congreso, los avatares políticos pusieron un paréntesis en la actividad parlamentaria y con él en la reforma del Impuesto de Cédulas Personales, finalizando así la vida de este Proyecto.

El Proyecto de Ley de 17 de noviembre de 1926 estableciendo el Impuesto de Rentas y Ganancias, presentado por el Ministro de Hacienda José Calvo Sotelo, marca el último hito de esta serie de fallidos intentos de introducir la imposición global sobre la renta de las personas físicas en nuestro sistema impositivo. La importancia de este Proyecto de reforma se comprende fácilmente al poner de manifiesto su finalidad, que consistía, nada más y nada menos, en la unificación en el régimen de las contribuciones directas. Esta unificación se intentaba producir en un triple orden: 1º) El meramente formal de la acumulación de las cuotas de los distintos impuestos; 2º) El lograr la coherencia impositiva del sistema fiscal español; y 3º) "La unificación impositiva propiamente dicha", es decir, el establecimiento de la Contribución única sobre Rentas y Ganancias, "con un solo criterio y un solo objeto de imposición", en lugar del sistema de impuestos múltiples que venía rigiendo en nuestra Hacienda.(35).

El Proyecto, que era muy amplio (114 artículos) (36), regulaba prácticamente toda la imposición directa, estableciendo un impuesto único y principal sobre la renta, y no meramente una reforma o adaptación de las Cédulas Personales, como hacían los demás proyectos, a excepción del de Suárez

Inclán, tal como señalábamos al ocuparnos del mismo. Suprimía los impuestos de producto (37), sustituyéndolos por las denominadas "liquidaciones parciales del impuesto sobre Rentas y Ganancias. En palabras de Gota Losada, "este nuevo Impuesto es uno en todos sus momentos y fracciones, menos en el de la liquidación, que se divide según las categorías de renta. Cada categoría de renta es objeto de una liquidación parcial, en la cual, naturalmente, por grande que sea el cuidado de reducirla a su porción neta personal, no es posible tener en cuenta las circunstancias subjetivas ni aplicar más que un tipo proporcional de tributación. Estas circunstancias subjetivas, que convierten la suma de productos o participaciones en el producto, en renta personal, se saldan en la liquidación complementaria, que viene por tal modo a rectificar las liquidaciones parciales, dándoles su forma definitiva y convirtiéndolas en verdaderas fracciones de una cuota unida y personal (38).

Ahora bien, precisamente en el aspecto que a nosotros nos interesa, esto es, la evolución histórico-legal del régimen de tributación conjunta, el Proyecto de 1926 no es especialmente significativo, derivando su interés exactamente de la ausencia de regulación al respecto. En efecto, en este Proyecto no se recoge disposición alguna relativa a la acumulación, ni en sentido similar a la prevista en los Proyectos de 1910, 1913 y 1919, y que, posteriormente, encontramos en la CGR y en el IGRPF, ni en un sentido distinto (39).

C.- En los Impuestos sobre la Renta.

a) Exposición cronológica (40).

El Proyecto de 1926 no llegó a convertirse en ley quizás porque, como con tanto acierto había indicado ya años atrás Canga Argüelles, "en materia fiscal las reformas han de ser limitadas, prudentes, si se quiere que arraiguen en la vida económica del país" (41). La idea central de la Comisión encargada del estudio del Proyecto difería ampliamente de la expresada en el mismo, que era más ambiciosa y, consecuentemente, más compleja y difícil de llevar a cabo. Sin embargo, como Calvo Sotelo había vaticinado, su propuesta era "un germen que florecerá cualquier día si... el Parlamento quiere de veras acometer el gran problema de modernizar nuestro sistema tributario" (42). Efectivamente, los esfuerzos continuados durante tanto tiempo dieron al fin sus frutos: por Ley de 20 de diciembre de 1932 (Gaceta del 23 de diciembre), siendo Ministro de Hacienda Jaime Carner, se implantaba en España un impuesto personal sobre la renta, si bien de manera más bien simbólica que efectiva, bajo la denominación de Contribución General sobre la Renta.

a') La Contribución General sobre la Renta y sus modificaciones.

Los antecedentes (43) de la CGR fueron principalmente: la legislación de la Hacienda Local española, algunos de los proyectos anteriores de contribución sobre la renta y el

derecho y la doctrina alemanas (44). El Impuesto era complementario de la imposición directa de producto, y un instrumento con fines político-sociales, más que fiscales (45).

La CGR mantenía las dos modalidades de sujeción al impuesto, obligación personal y obligación real de contribuir, ya previstas en Proyecto de Cobián de 1910. Como es sabido, la primera recae sobre las personas con residencia habitual en España, y en función del total importe de su renta en el periodo de imposición (art.2º,A y Art.4º,A de la Ley de 1932). La aplicación de la segunda quedaba condicionada a "que el titular no esté sujeto a la obligación personal de contribuir con arreglo a los preceptos de esta Ley" (art. 3º), quedando sometido a gravamen por el conjunto de rendimientos obtenidos en el territorio nacional (art. 3º y art. 4º,B).

El sujeto pasivo de la CGR, tanto en su modalidad de obligación personal como en su modalidad de obligación real de contribuir, había de ser persona física o natural, sin excepción alguna. La igualdad entre sujeto pasivo y persona física se confirma a tenor del artículo 17: "Cada titular será gravado con independencia de otra persona o entidad", estableciéndose como norma general la imputación individual de rendimientos sometidos a gravamen. Ahora bien, al artículo 17 preveía a continuación una importante excepción al principio de individualidad del impuesto, al disponer: "Sin embargo, los ingresos procedentes de los bienes de la Sociedad conyugal se acumularán a la utilidad imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos".

Aunque la CGR habría de permanecer en vigor hasta la Reforma Tributaria de 1964, durante su periodo de vigencia fué objeto de diversas modificaciones (46) que, en su mayor parte afectaron, aunque no sustancialmente, a la prevista acumulación de rendimientos en la sociedad conyugal. La primera de esas modificaciones, por lo que se refiere al tema que nos ocupa, es la contenida en la Reforma de 16 de diciembre de 1940, llevada a cabo por el Ministro de Hacienda José Larraz (47). Según el artículo 54 de la mencionada Ley de Reforma tributaria (BOE del 21 y 22 de diciembre), el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley de 1932 quedaba modificado en el sentido de disponer la acumulación de "los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal". Asimismo, se añadía un nuevo párrafo a este precepto, que venía a completar de manera importante la anterior regulación: "Cuando, sin mediar sentencia de divorcio, el régimen económico del matrimonio fuese de separación de bienes, la acumulación antes dicha, de las rentas de los cónyuges, se practicará en la persona del marido, y si estuviese incapacitado, en la de la mujer, sin perjuicio del prorrateo de la exacción entre las rentas de los cónyuges".

La Ley de 16 de diciembre de 1954 (BOletín del día 17 del mismo mes) (48), introdujo una nueva causa de excepción a la acumulación de ingresos de los cónyuges, al añadir a la anteriormente prevista "sentencia de divorcio", el supuesto de "separación judicial" (49).

El artículo 17 del texto regulador de la CGR quedaba, por tanto, definitivamente redactado de la forma siguiente:

"Art.17. Constituirá la renta imponible del contribuyente la suma de los ingresos netos obtenidos durante el periodo de imposición..., observándose, además, en su caso, las normas siguientes:

1) Cada persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad.

.....

3) Los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal se acumularán, a los efectos de esta Contribución, en la persona del cónyuge que tenga la administración legal de dicha sociedad.

Sin embargo, cuando sin mediar sentencia de divorcio o separación judicial, el régimen económico del matrimonio fuera de separación de bienes, la acumulación antes dicha de las rentas de los cónyuges se practicará en la persona del marido, y si estuviese incapacitado, en la de la mujer, sin perjuicio del prorrateo de la exacción entre las rentas de los cónyuges".

b') El Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, nace el IGRPF, sustituyendo a la CGR (50). Surge formalmente este Impuesto con la pretensión de ser un impuesto principal, frente a la anterior Contribución, que era un impuesto complementario (51). El artículo 110 de la Ley establecía que el Impuesto entraría en vigor el día 1 de enero de 1966; no obstante, el artículo 25 del D.L.8/1966, de 3 de octubre, prorrogó su entrada en vigor hasta el 1 de enero de 1967. El mencionado artículo 110 disponía, asimismo, que el Impuesto se regiría "por los preceptos contenidos en la Ley de 16 de diciembre de 1954 y posteriores, en lo que no resulten modificados por la presente". El Texto Refundido de la Ley del Impues

to fué aprobado por D.3358/1967, de 23 de diciembre (BOE de 18 de marzo de 1968) (52). El número 8 del artículo 112 de la Ley de 11 de junio de 1964 recogía casi literalmente el apartado 3) del artículo 17 de la Ley de 1954, referido, como hemos visto, a la acumulación de ingresos de la sociedad conyugal. En el T.R. tal disposición se contenía en el número 2 del artículo 14 (53).

Así pues, prácticamente desde 1940, y con la sola salvedad de la ligera modificación de 1954, la acumulación de las rentas de los cónyuges en el ámbito del impuesto sobre la renta, ha sido objeto de idéntica regulación, cuya problemática más importante pasamos a exponer (54).

b) Exposición sistemática.

a') Supuestos de acumulación.

Como hemos visto, en los dos tributos que históricamente han configurado la imposición personal sobre la renta de las personas físicas en el ordenamiento financiero español rige el principio general de inidividualidad del impuesto, esto es, de imputación individual de rendimientos sometidos a gravamen. Pero este principio general sufre una importante excepción: la acumulación de rendimientos de personas físicas distintas, pero ligadas por vínculo matrimonial. A ella hay que añadir la de los hijos menores de edad, no emancipados, si bien es este caso no puede hablarse acumulación en sentido técnico. A estos supuestos nos referimos seguidamente.

a") En la sociedad conyugal.

La ley fiscal parte de la existencia de la sociedad conyugal respecto de los bienes presentes y futuros (55) de quienes se unan en matrimonio, e imputa al administrador de dicha comunidad de frutos la suma de los que a ella pertenezcan (56). El estudio de este supuesto abarca cuatro aspectos distintos: 1º. Ambito objetivo de la acumulación; 2º. Quién tiene la administración legal de la sociedad conyugal; 3º. Supuestos de no acumulación de ingresos; 4º. Supuestos de acumulación con prorrateo de la exacción entre los cónyuges (57).

1º. Ambito objetivo de la acumulación.

La Ley de 20 de diciembre de 1932 disponía (art.17) la acumulación "de los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal". La aplicación de esta disposición dió lugar a numerosas dudas, a causa de la establecida relación de pertenencia a la sociedad conyugal, no de los ingresos directamente, sino de los bienes mismos que los produjeran (58). Asimismo, la acumulación se verificaba en el cónyuge que tuviera la administración legal de los bienes, no de la sociedad.

En este orden de cosas, el problema surgía especialmente en el supuesto de que los bienes no fueran de la sociedad, pero sí lo fueran los ingresos, lo que, efectivamente, ocurría respecto de los bienes parafernales, en el régimen económico matrimonial de gananciales (59). Para resolver estos extremos se dictó la Orden de 13 de junio de 1936 (Gaceta del 4 de julio), "modelo de bien decir y de razonamientos jurídicos

cos" (60), por la que se declaraba que los frutos de los bienes parafernales sólo podían ser objeto de acumulación cuando, expresamente y bajo fe de Notario, la mujer los hubiera entregado al marido con intención de los administrara; pues de no ser así, el dominio y la administración correspondía a la mujer, por lo que "a ella incumbe verificar la declaración y el pago de la contribución sobre la renta que ellos originan" (61).

Otro punto importante al que atiende la mencionada Orden es la trascendencia que haya de darse al régimen económico matrimonial pactado, al que ninguna alusión hacía la Ley de 1932. Al respecto, parte la Orden de 13 de junio de 1936 de la consideración de "que al emplearse la denominación genérica de sociedad conyugal, ha de entenderse que dentro de tal denominación se comprenden todos los bienes del patrimonio familiar, cuyo régimen administrativo pueden libremente regular los cónyuges", a tenor del artículo 1315 del Código Civil (62). Pero, dado que la Ley reguladora de la Contribución, al referirse a la sociedad conyugal no alude a la sociedad de gananciales de modo especial, puesto que no es éste el único régimen económico familiar admitido, resulta que "habiendo contrato de capitulaciones hay que atemperarse al mismo, y, en su defecto, a la ley, con todas sus modalidades".

Ciertamente, en toda la historia de la evolución legal del tema que nos ocupa, no encontramos otra disposición en la que tan "escrupulosamente" se atemperen las normas tributarias a las del Derecho privado, y muy especialmente, a las que regulan la titularidad de las distintas clases de rentas

y bienes, constituyendo un verdadero modelo en este sentido (63). Ahora bien, tal disposición debe ser entendida dentro del propio contexto histórico en que se desarrolló; quiere decirse con ello que no pueden trasladarse los criterios que en un determinado momento han de considerarse como válidos, a otro momento posterior, fundamentalmente, habida cuenta del desarrollo conceptual y dogmático del derecho tributario desde 1936 hasta el momento presente. De cualquier forma, la vigencia de esta disposición fué muy limitada, ya que quedó derogada por la Ley de 16 de diciembre de 1940 (art.54), que dió un alcance más amplio al supuesto de acumulación, a la vez que prevenía la trascendencia del régimen económico matrimonial pactado, en un sentido diferente al señalado en la Orden de 1936.

El precitado artículo 54 de la Ley de 1940, dispuso la acumulación "de los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal", "en la persona del cónyuge que tenga la administra
ción legal de dicha sociedad". Y esta norma habría de permane
cer vigente hasta el nuevo IRPF de 1978 (64). Así, la acumula
ción había de producirse en todo caso (salvo que mediara sen
tencia de divorcio o separación judicial), y sea cuál fuere el régimen económico del matrimonio, que no afecta al ámbito objetivo de la acumulación. Esta comprende todas las rentas que, siendo objeto de gravamen, pertenezcan a cualquiera de los cónyuges, tanto si se trata de una titularidad común, co
mo de una titularidad privativa (65).

El problema del mayor gravamen resultante de la acumu-

lación fué ya puesto de manifiesto en aquellos años (66), a la vez que iba abriéndose camino la idea de constituir a la familia en sujeto del impuesto (67).

2º. Administrador legal de la sociedad conyugal (68).

La determinación de quién sea el administrador legal de la sociedad conyugal supone tanto como el precisar a quien ha de imputarse la total renta imponible, como consecuencia de la acumulación prevista (69). La norma general en este sentido venía contenida en el artículo 59 del Código Civil, según el cual, correspondía al marido la administración de los bienes de la sociedad conyugal, salvo estipulación en contrario. La reforma del citado cuerpo legal llevada a cabo por Ley de 2 de mayo de 1975, que afectó a este artículo, no alteró, sin embargo, el régimen previsto en el mismo en el punto que a nosotros nos interesa, ya que la modificación consistió en suprimir determinadas limitaciones impuestas al menor de 18 años (70).

Respecto a la administración de la sociedad legal de gananciales, el marido era el administrador de la misma, según disponía el anterior artículo 1412 del Código Civil, y salvo lo dispuesto en el artículo 59 del mismo Código (71).

Así pues, la acumulación de los ingresos conyugales a efectos de tributación, se producía generalmente en la persona del marido (72). Excepcionalmente, correspondía a la mujer la administración de los bienes del matrimonio en los supuestos previstos en el artículo 1441 del Código Civil (73). Originariamente, estos supuestos eran los siguientes:

- cuando la mujer fuere tutora del marido,
- cuando hubiera pedido la declaración de ausencia de éste,
- cuando se hubiere acordado la separación a instancia de la mujer, por interdicción civil del marido,
- cuando el marido estuviese prófugo o declarado rebelde en causa criminal, o
- si hallándose absolutamente impedido para la administración no hubiere proveído sobre ello.

La Reforma de 2 de mayo de 1975, por un lado, suprimió el supuesto mencionado en tercer lugar y, por otro, los amplió a los siguientes (74):

- en el supuesto de abandono de familia por el marido (75), previéndose asimismo que
- en el ejercicio de las medidas provisionales el juez podía otorgar la administración de los bienes de la sociedad conyugal indistintamente al marido o a la mujer (art. 68,4º). Conforme al régimen previsto en la reforma de 1958, sólo excepcionalmente, y con anterioridad a la misma, en ningún caso.

3º. Supuestos de no acumulación de ingresos.

La acumulación de ingresos en la sociedad conyugal, establecida como excepción al principio general de imputación individual, no procedía en determinados supuestos. Esta excepción a la excepción (76), o lo que es lo mismo, aplicación de la norma general, no se encontraba expresamente regulada en la Ley de 1932, siendo introducida por la Ley de reforma tributaria de 1940, tal como se deriva de la redacción de su artículo 54. La hipótesis de no acumulación quedaba referida a que hubiera mediado sentencia de divorcio; a este supuesto el tex

to de 1954 añadió el de separación judicial (77). Veamos cada uno de ellos.

Por lo que se refiere a la "sentencia de divorcio", se trataba, de acuerdo con nuestro Código Civil de la época, del divorcio imperfecto o mera separación de vida en común, no del divorcio pleno o vincular, que no fué aceptado por el Código hasta la reciente reforma de 1981 (78). ¿A qué situación se refería entonces el número 3 del artículo 17 de la Ley de 1954 al emplear la expresión "sentencia de divorcio o separación judicial"?. Esta separación judicial no puede ser otra que la "providencia judicial" de separación de los bienes de los cónyuges durante el matrimonio, que se regulaba en los artículos 1432 y siguientes del Código (79), separación que podían solicitar el marido y la mujer cuando el cónyuge del demandante hubiera sido condenado a una pena que lleve consigo la interdicción civil, o hubiera sido declarado ausente, o hubiere dado causa al divorcio (anterior art. 1433 del Código Civil) (80).

La Ley de 1954 y sus precedentes, se adecúan, como vemos, en su terminología, a la del Código Civil, pero no ocurre lo mismo con las ulteriores disposiciones sobre la materia. En efecto, en la reforma del Código llevada a cabo en 1958, por Ley de 24 de abril, se "desterró" (81) del texto del mismo el término "divorcio", que fué sustituido por la expresión "separación personal". Sin embargo, la Ley de reforma tributaria de 1964 (art. 112), y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, de 1967 (art. 14), continuaron empleando

el término divorcio, lo que fué objeto de crítica en alguna ocasión (82). En cualquier caso, en estos supuestos no procedía la acumulación de los ingresos obtenidos por los cónyuges, siendo gravados marido y mujer independientemente; esto es, cada uno de ellos venía, en su caso, obligado a cumplir lo dispuesto en la Ley reguladora del tributo como si el matrimonio no se hubiera contraído (83).

Tanto para los supuestos de separación mediante sentencia de divorcio o separación personal, como para los de separación judicial, ha de tenerse en cuenta el párrafo primero del artículo 1439 del Código Civil, relativo a los efectos económicos de la reconciliación entre los cónyuges, o la desaparición de las causas que motivaron la separación, respectivamente. En estos casos, el citado precepto disponía que "volverán a regirse los bienes del matrimonio por las mismas reglas que antes de la separación, sin perjuicio de lo que durante ésta se hubiere ejecutado legalmente". A partir de la reforma de 2 de mayo de 1975, este régimen fué radicalmente modificado, estableciéndose que "no (se) alterará la separación de bienes decretada, salvo que los mismos esposos acuerden lo contrario en capitulaciones matrimoniales".

4º. Supuestos de acumulación con prorrateo de la exacción.

Como es sabido, la acumulación con prorrateo de la exacción fué regulada por la Ley de 16 de diciembre de 1940, disponiendo su aplicación a aquellos casos en que el régimen económico del matrimonio fuere el de separación de bienes, salvo

que hubiese mediado sentencia de divorcio, supuesto al que acabamos de referirnos.

La separación de bienes era el régimen económico del matrimonio cuando así se hubiere estipulado en capitulaciones matrimoniales (art. 1315 del Código) y cuando el matrimonio se hubiese contraído violando las prohibiciones del artículo 45 del Código Civil (art. 50,1º del mismo). Igualmente, la separación de bienes es el régimen supletorio de primer grado en el Derecho foral de Cataluña (84) y Baleares (85). Entendemos que hasta 1954 también procedía la acumulación con prorrateo de la exacción en los supuestos de separación de bienes a instancia de parte (la llamada "separación judicial") que preveía el artículo 1433 del Código Civil, que a estos efectos quedaban limitados al del cónyuge que hubiese sido declarado ausente y al que hubiese sido condenado a una pena que llevara consigo la interdicción civil. Puesto que el otro caso contemplado en el mencionado precepto era el del "divorcio" (más tarde "separación personal"), que era el expresamente exceptuado de toda acumulación.

No obstante, la Ley de 1954 excluyó de la acumulación los supuestos en que hubiese mediado sentencia de divorcio y también los de separación judicial, por lo que a partir de aquella fecha la acumulación con prorrateo de la exacción quedaba expresamente limitada a los casos de separación de bienes, ya convencional, ya legal, anteriormente mencionados.

El régimen de acumulación con prorrateo de la exacción

entre los ingresos de los cónyuges supone, como su propia denominación indica, que a efectos del cálculo de la total deuda tributaria se suman las rentas obtenidas por el marido y la mujer (86), pero cada uno de ellos responde con independencia del otro de sus obligaciones fiscales (87). A tal efecto, se lleva a cabo el "prorrrateo", o mejor, asignación de las cuotas a cada uno de los cónyuges (88), en proporción a los ingresos que les hayan sido computados (89). En estos casos, según establecieron los sucesivos preceptos de referencia, la acumulación se practicaba en la persona del marido, y si estaba incapacitado, en la de la mujer, con lo que parece indicarse que el cumplimiento de los deberes formales corresponde a uno solo de los cónyuges, debiendo consignarse en una misma declaración la renta de ambos (90).

b") Relaciones paterno-filiales.

La llamada "acumulación" de las rentas de los hijos menores no emancipados se planteaba como consecuencia del contenido económico de la patria potestad, ya que a tenor del artículo 160 del Código Civil, "los bienes que el hijo no emancipado haya adquirido o adquiriera con su trabajo o industria, o por cualquier título lucrativo, pertenecen al hijo en propiedad, y en usufructo al padre o a la madre que le tengan en su potestad y compañía". En realidad, como ya quedó indicado, no cabe hablar, por tanto, de acumulación en sentido técnico, puesto que las rentas que en este caso se incluyen entre los ingresos del padre o, en su caso, la madre, co-

rresponden realmente a éstos (91).

Esta "acumulación" de rentas no se encontraba expresamente dispuesta por la legislación reguladora del impuesto. Originariamente, ningún precepto se refería a ella. Posteriormente, el apartado b) del artículo 18 del texto de 1954, aludió al cómputo de la renta de los peculios de los hijos a los ingresos del padre, con ocasión de las deducciones de la base por cargas familiares (92). Y en análogo sentido se pronunció el Texto Refundido de 1967 al regular las desgravaciones por familia (93). En cualquier caso, lo que interesa destacar es que esta cuestión se resolvía tradicionalmente dentro del más puro respeto al Derecho privado; esto es, la llamada "acumulación de rentas respecto de los hijos sometidos a la patria potestad se llevaba a cabo siguiendo un criterio exclusivamente jurídico y no un criterio económico (94).

Ta como se deduce de lo expuesto, esta "acumulación" se planteaba únicamente, como norma general, respecto de los hijos menores no emancipados. Efectivamente, la emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor (95), sin que las limitaciones que supone la necesidad de consentimiento o autorización para determinados actos sea relevante a nuestros efectos.

Ahora bien, aquella regla general tenía sus excepciones, ya que en determinados casos los padres no adquirirían el usufructo de los bienes de los hijos, lo que ocurría en los siguientes supuestos; cuando el hijo, con consentimiento de

los padres, viviese independiente de éstos (art. 160, CC); cuando se tratara de hijo reconocido o adoptado (art. 166, CC) (96); cuando los bienes o rentas hubieran sido donados o legados al hijo no emancipado para su educación o instrucción (art. 162, CC). Tampoco adquiriría el usufructo el padre o madre que hubiese sido excluido de la herencia en los casos del artículo 761 del Código, respecto de los bienes que por esta causa heredaran los hijos, ni cuando hubieren sido desheredados conforme al artículo 857 del mismo cuerpo legal (97).

¿Puede entonces concluirse, afirmando que las rentas de los hijos menores no emancipados, siempre que no se tratara de alguna de las excepciones señaladas, se "acumulaban" en todo caso a las del padre o madre que ejerciera la patria potestad?. Para responder a esta pregunta es preciso tener en cuenta cuales son los derechos, como usufructuario del titular de la patria potestad, y en este sentido, según el artículo 471 del Código Civil, "el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles, de los bienes usufructuados". Consecuentemente, la plusvalía realizada en virtud de enajenación corresponde al nudo propietario, no al usufructuario, ya que no es fruto natural, industrial ni civil; esto es, debía tributar por ella el hijo y no el padre (98).

Por otro lado, a la vista del citado artículo 471, la doctrina se planteó la cuestión de si realmente las rentas obtenidas por el hijo de su trabajo personal podían ser imputadas a quien ejerciera la patria potestad; ello, a pesar

de que el mencionado artículo 160 dispusiera que los bienes que el hijo no emancipado adquiriera con su trabajo o industria pertenecerían al hijo en propiedad y en usufructo al padre o madre que le tuviesen en su potestad y compañía, puesto que tal precepto se refiere a los "bienes", no a los rendimientos o remuneración de su trabajo. En este sentido, Albiñana y García Añoveros (99) coincidían en afirmar que respecto a tales rentas (100) no procedía su inclusión entre las rentas del padre.

b') Sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en los supuestos de acumulación.

Hasta ahora, el objeto de nuestra exposición se ha centrado en el análisis de los supuestos en que se producía la acumulación de rentas en la derogada legislación de la imposición personal sobre la renta, confirmando la recepción en nuestro Derecho tributario de la familia como unidad contribuyente (101), que precede así en el tiempo a la configuración de la unidad familiar como categoría tributaria.

~~Corresponde ahora determinar el alcance~~ de la existencia de una unidad contribuyente familiar sobre la asunción de la titularidad pasiva de la relación tributaria; o lo que es lo mismo, quién es y cómo se configura el sujeto pasivo del impuesto en los supuestos de acumulación (102). Ahora bien, el tema es por sí mismo lo suficientemente amplio y complejo como para constituir objeto de consideración aislada, y un aná-

lisis "in extenso" del mismo nos llevaría demasiado lejos. Por ello, nos limitamos a exponer las posiciones que al respecto han sido sustentadas en nuestra doctrina.

A estos efectos, hemos de distinguir los supuestos en que el régimen económico del matrimonio se corresponde con los de tipo comunitario -acumulación que podemos llamar ordinaria-, de aquellos en que tal régimen lo es de separación -acumulación con prorrateo de la exacción-.

Respecto de la acumulación ordinaria o absoluta, dos tesis, fundamentalmente, han sido esgrimidas respecto a la determinación del sujeto pasivo. Según una de ellas, se reconoce como sujeto pasivo del impuesto a la sociedad conyugal, acudiendo a la figura del sujeto pasivo sin personalidad jurídica, prevista en el artículo 33 de la Ley general Tributaria, entendiendo que la comunidad conyugal en el régimen de gananciales, y otros análogos, constituye una "unidad económica susceptible de imposición" (103).

Aunque más adelante hemos de referirnos al problema de la pretendida subjetividad tributaria de la unidad familiar, vaya por delante nuestra opinión de que en ningún caso la sociedad conyugal, el matrimonio, ni la familia más o menos ampliamente entendida, pueden asumir la titularidad pasiva de una relación jurídica; no sólo por carecer de personalidad, sino también porque, sin perjuicio de que disfrute de una mayor o menor autonomía patrimonial, no ostenta el tipo de organización requerido para su consideración como sujeto de derecho.

La segunda de las soluciones consistía en la atribución de subjetividad tributaria a uno solo de los cónyuges: aquel que ostentara la administración de la sociedad conyugal (generalmente el marido), puesto que a él se le atribuían los ingresos de la misma (104).

Para Albiñana, "admitida la sociedad conyugal como contribuyente por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, el cónyuge que tenga su administración legal sería el representante (artículo 43-3 de la Ley General Tributaria) que actuaría ante la Hacienda Pública como sujeto pasivo" (105). Por su parte, J.L. Pérez de Ayala acude a la idea de ficción (106).

En los últimos tiempos de la vigencia del IGRPF comienza a apuntarse la tesis de que se trata de un supuesto de cotitularidad pasiva, afirmando Antón: "ambos cónyuges son sujetos pasivos, independientemente de que el administrador legal de la sociedad sea quien pague la deuda tributaria" (107).

Por lo que se refiere a la acumulación con prorrateo de la exacción, se reconocen como sujetos pasivos a ambos cónyuges, si bien en punto a la atribución de los deberes formales, corresponde su cumplimiento al marido, y de estar éste incapacitado a la mujer (108). Tal es la interpretación de la exoresión legal "la acumulación se practicará en la persona del marido, y si estuviese incapacitado, en la de la mujer, sin perjuicio del prorrateo de la exacción entre los ingresos de los cónyuges" .

En relación con esta disposición, aún considerándose justificada como medida de lucha contra el fraude (109), se ha señalado reiteradamente la dificultad que su cumplimiento podía entrañar en muchos casos, especialmente de separación de hecho, así como la "ignorancia que cada cónyuge puede invocar respecto del patrimonio y la renta del otro" (110).

Igualmente se recurre aquí a la idea de ficción (111), si bien parece descartarse la posibilidad de acudir a la representación, puesto que en este caso "el marido (ni la mujer, de estar incapacitado aquél) no es representante de la sociedad conyugal en su proyección económica" (112).

Por otra parte, entendían Arias Velasco y García Berro que en los supuestos de régimen económico de separación de bienes, el cónyuge en quien se practicara la acumulación asumía una posición semejante a la del sustituto ya que "el prorrateo de la exacción entre los ingresos de los cónyuges no hace sino facultar al marido -o mujer en su caso- para ejercitar el derecho de traslación, en cuanto parcialmente actúa como sustituto de su cónyuge" (113). También se hacía eco de esta opinión Romaní, al afirmar: "que el establecimiento, en principio, de una sola liquidación viene motivado por razones recaudatorias: al marido se le coloca en una situación algo semejante a la del sustituto del contribuyente, en relación con la deuda de su mujer. Lo que le aleja de la sustitución es que puede verse liberado de cualquier prestación material (pago) y formal solicitando el prorrateo, posibilidad que se le cierra al verdadero sustituto. En definitiva, la Ley ha

querido configurar, en el caso de separación de bienes, el sujeto pasivo único, con posibilidad, facultativa para los interesados, de existencia de dos obligados al pago prorrateados" (114).

Por último, entendía García Añoberos que en el supuesto de referencia "al existir dos sujetos pasivos en una sola obligación tributaria, se plantea el problema de si resultan obligados solidaria o mancomunadamente", considerando "de aplicación el artículo 34, LGT" (115). Tal interpretación, sin embargo, parece contradictoria con la propia expresión legal ("sin perjuicio del prorrateo de la exacción"), así como con la interpretación oficial de la misma, en el sentido de limitar la responsabilidad de cada cónyuge a la que personalmente le correspondiera, según sus ingresos (116). Todo ello, con independencia de si realmente puede hablarse de "conurrencia de titulares" en el hecho imponible en este supuesto (117).

3. SEGUNDA ETAPA: ACUMULACION EN LA UNIDAD FAMILIAR. MANIFESTACION INICIAL DE ESTA FIGURA.

A.- La Reforma de 1978.

"A pesar de que su implantación significó una indudable mejora respecto a la situación anterior -ha escrito el profesor Ferreiro-, el sistema de 1964 hizo pronto patentes los defectos que encerraba. Esto explica que, sobre todo a partir de 1973 se sucedieran los proyectos para su reforma (118). Pero ésta no habría de iniciarse realmente hasta 1977. Cuando los defectos del sistema vigente, puestos insistentemente de relieve desde los sectores académicos, profesionales y de la propia Administración financiera, habían llegado a difundirse tanto que se había creado una verdadera conciencia generalizada de la necesidad de comenzar una nueva etapa en la vida tributaria del país"(119). Esta nueva etapa se abre con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (120), que "puede considerarse como el prólogo necesario de la reforma" (121), todavía sin concluir, que fué iniciada con la aprobación de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas (122).

El papel fundamental que, en el contexto de la reforma tributaria, corresponde al IRPF constituye un lugar común, por lo que no es necesario insistir sobre ello. Baste con indicar que el nuevo Impuesto es reiteradamente calificado como la modificación más profunda e importante de la imposición

directa, a la vez que es el eje de la misma, siendo concebido, no "como algo aislado, sino como una pieza fundamental de un sistema de tributos que la reforma debe contemplar unitariamente" (123).

La normativa contenida en la Ley de 8 de septiembre de 1978 "representa la creación de un nuevo impuesto y no una reforma" del anterior IGRPF (124). En este sentido, la exposición de motivos del Proyecto de Ley pone de relieve los tres "grandes problemas" que, a nivel de conformación estructural, presenta el impuesto sobre la renta, que son abordados en aquél con un profundo carácter innovador. Así, al referirse a las "características básicas del impuesto", incide la exposición de motivos en el carácter de impuesto único, en el concepto de renta, y en los métodos de determinación de las bases impositivas, señalándose lo siguiente:

"La Contribución General sobre la Renta nació estructurada como un sobreimpuesto que recaía exclusivamente sobre las rentas más elevadas. Esta concepción del impuesto es la que permanecerá formalmente hasta la Ley de 11 de junio de 1964 y, de hecho, hasta nuestros días..." (125).

"La razón de este hecho estriba, como es sabido, en que para los bajos niveles de rentas no es de aplicación el Impuesto General, quedando sometidos los contribuyentes a la exacción única y definitiva de la imposición de producto..."

"A superar esta situación se dirige precisamente lo previsto en el presente proyecto de ley. En virtud del mismo desaparecen los discriminatorios impuestos a cuenta, tributando la totalidad de la renta de los sujetos en el seno del impuesto único, sintético y personal que se diseña..."

"Frente a la concepción tradicional de renta que se halla en la historia del impuesto y, en gran parte, en la legislación actual, el proyecto adopta el concepto de renta genuino de un impuesto personal, esto es, el que equivale al consumo más la variación neta en el valor del patrimonio del contribuyente...".

"El tercer elemento matriz de la configuración del proyecto ha consistido en devolver al Impuesto sobre la Renta la plenitud de sus bases. En la situación vigente..., la base del Impuesto sobre la Renta se encuentra hurtada por la proliferación de las técnicas objetivas de un lado, y por las numerosas exenciones, reducciones y bonificaciones existentes, por otro...".

"El presente proyecto de Ley, en cambio, adopta ante este problema una solución que arranca de la propia concepción del Impuesto sobre la Renta como un impuesto general y de masas, que, con tipos realistas, recae sobre bases amplias y comprensivas...".

"Sobre estos tres pilares, impuesto único, de base comprensiva y estimación directa, descansa toda la arquitectura técnica del proyecto...(126).

Este profundo sentido innovador del Proyecto de Ley es igualmente válido con relación al tema que nos ocupa, ya que, como es sabido, la unidad familiar es introducida en nuestro ordenamiento tributario con el IRPF de 1978 (127). Si bien, por un lado, en la unidad familiar puede verse la continuación del sistema de imposición acumulada, por otro, la unidad familiar supone una nueva configuración de aquél, por cuanto la tributación conjunta no implica ya únicamente la suma de bases imponibles en principio correspondientes a varias personas físicas, sino la sujeción a todo un régimen de aplicación del tributo, por referencia a la unidad familiar. Por ello,

bien puede decirse que la figura de la unidad familiar, aunque no supone una "ruptura" total con el sistema anterior, sí implica una nueva configuración del mismo, cuyo único punto en común se encuentra en la pertenencia de ambos sistemas a los de tributación conjunta (128).

La profunda modificación que sobre la unidad familiar se llevó a cabo en el texto legal, respecto del Proyecto del mismo, justifica que éste deba ser considerado como antecedente inmediato de la regulación de la unidad familiar en la Ley 44/1978, muchos de cuyos aspectos no pueden verdaderamente llegar a entenderse si no se parte de esta primera configuración.

B.- Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

a) Examen del Proyecto.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta partía de la configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo del impuesto (art. 4º,1), distinguiendo dos categorías de sujetos pasivos por obligación personal de contribuir: la unidad familiar que tuviese su residencia habitual en territorio español, y las personas físicas que, no formando parte de una unidad familiar, tuviesen igualmente su residencia habitual en territorio español.

A estos efectos, se preveían dos modalidades de unidad familiar (art. 5º): 1: la formada por "los cónyuges y los hijos menores no emancipados, excepto los que, con el consentimiento de sus padres, viviesen independientes de éstos", y 2: la constituida por "el cónyuge y los hijos que se encuentren bajo su patria potestad, en los casos de disolución del matrimonio o separación judicial".

La unidad familiar era considerada residente cuando residiera en territorio español cualquiera de los cónyuges (art. 6º,3). Y cuando el sujeto pasivo fuera la unidad familiar, "se acumularán todos los rendimientos y ganancias de capital, tanto de la sociedad conyugal como los privativos de los cónyuges y de los hijos menores no emancipados, cualquiera que sea el régimen conómico de aquélla" (art. 7º,3).

En el apartado 4 del artículo 7º se disponía que "En los supuestos de anualidades satisfechas por alimentos, el importe de las mismas se computará como ingreso del alimentario y no constituirá renta gravable en el alimentista".

A "pagos o prestaciones de cualquier clase" efectuados "entre las distintas personas que componen la unidad familiar" se refería el artículo 19, núm. 4, apartado c), para establecer, a efectos de la determinación de rendimientos netos, que aquéllos no tendrán la consideración de gasto deducible en ningún caso, y, en consecuencia, "tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba".

En cuanto a las deducciones de la cuota Art. 29), de las

previstas en el Proyecto, se relacionaban directamente con la unidad familiar, las siguientes:

- Deducción por razón de matrimonio (art. 29,a).
- Deducción por hijos, si bien la determinación de los hijos que dan derecho a la misma no se corresponde exactamente con los que integran la unidad familiar (129).
- Deducción especial cuando varios miembros de la unidad familiar obtengan rendimientos netos provenientes del trabajo personal, de explotaciones económicas o de actividades profesionales o artísticas, en cuantía superior a 150.000 pesetas, en cuyo caso, la deducción general prevista (15.000 pesetas) "se incrementará aplicando a la misma el coeficiente que resulte de multiplicar 1,2 por el número de miembros que perciban dichas remuneraciones" (art. 29,d).

Al efecto de determinar la procedencia de las deducciones por cargas familiares, "en los casos de matrimonio, separación judicial, divorcio y demás alteraciones en la situación familiar o personal del contribuyente durante el periodo impositivo, se tendrán en cuenta las circunstancias personales y familiares..., que existan en la fecha del devengo de Impuesto, como si éstas hubieren concurrido durante todo el año" (art. 27).

Especial importancia tiene el artículo 31, relativo al "prorrrateo y responsabilidad del pago de la deuda tributaria" según el cuál:

"1. Cuando el régimen económico del matrimonio sea el

de separación de bienes, la deuda tributaria se prorrateará según los rendimientos y ganancias de capital de cada cónyuge.

2. En el supuesto del apartado anterior, cada cónyuge será responsable ante el Tesoro Público del ingreso de su respectiva porción tributaria.

3. En el caso de rendimientos y ganancias de capital de la unidad familiar, que no se encuentre en el supuesto previsto en los apartados anteriores, será responsable del pago de la deuda tributaria el cónyuge que tenga la administración legal de la sociedad conyugal o el que ostente la patria potestad de los hijos menores no emancipados, según los casos".

Por último, en el supuesto de unidad familiar, estaba obligado a presentar declaración "la persona que tenga la administración legal de la sociedad conyugal. Cuando el régimen económico del matrimonio sea el de separación de bienes, la declaración será suscrita por ambos cónyuges, en su calidad de administrador de sus respectivos bienes..." (art. 34,2).

De la exposición que antecede puede deducirse lo siguiente: De un lado, el Proyecto pretende la configuración de una nueva modalidad de sujeto pasivo sin personalidad jurídica: la unidad familiar; pero de otro, existe una tendencia a "trasladar" disposiciones del régimen de acumulación previsto en el anterior impuesto, así como a emplear la terminología del mismo, lo que se hace patente en el contenido del artículo 31, relativo al prorrateo y responsabilidad del pago de la deuda.

Por lo que se refiere a la relación con el Derecho privado, cabe apreciar una notable influencia del mismo, lo que no es más que una consecuencia de la tendencia a seguir la estructura del anterior régimen de acumulación. En este sentido subyace en el Proyecto una intrínseca contradicción, ya que si se acoge la figura de la unidad familiar como sujeto pasivo, por motivos de índole fundamentalmente económica, como veremos en su momento, no se explica que después, a la hora de determinar el régimen de aquélla, se acudan a criterios jurídico-privados. La aplicación de estos criterios, que tenía su razón de ser en la CGR y en el IGRPF, choca con la definición de la unidad familiar, se aviene malamente con esta definición. Así, por ejemplo, se excluyen a los hijos emancipados de la unidad familiar, atendiendo a criterios jurídico-privados, pero se acumulan todas las rentas de los no emancipados, atendiendo a criterios económicos.

En este sentido, la disposición que más extrañeza, e incluso perplejidad, ocasiona, es la contenida en el número 3 del artículo 31, ya que aún declarándose sujeto pasivo a la unidad familiar, el "responsable" del pago de la deuda tributaria es uno solo de los cónyuges. Con ello se repite la problemática del IGRPF, pero agravada. ¿Qué alcance tiene esa declaración de "responsabilidad"? Es de suponer que se refiere a la responsabilidad material del pago, o ingreso de la deuda tributaria. Pero ¿y los restantes miembros de la unidad familiar, puede exigírseles esta "responsabilidad"? también es de suponer que sería de aplicación el artículo 39 de la

LGT, pero dado que la unidad familiar no tiene un patrimonio separado sobre el que hacer efectiva la deuda, ni el administrador legal de la sociedad conyugal o el que ostente la patria potestad de los hijos, es "representante" (art. 44, LGT) de la unidad familiar, al "responsable" al que se refiere el artículo 31 del Proyecto, se le está atribuyendo una responsabilidad personal por la deuda tributaria correspondiente a la acumulación de las rentas de los miembros que constituyan la unidad familiar. Dado que el administrador legal de la sociedad conyugal, de acuerdo con la regulación del Código Civil vigente en 1978, era generalmente el marido, ¿puede justificarse esta "relegación" de la mujer casada en el ámbito tributario? (130). Quizás la única explicación plausible a este precepto pueda encontrarse en razones de inercia conceptual respecto a la legislación anterior, si bien el hecho de que tal precepto deba entenderse referido a la responsabilidad del hecho del ingreso del tributo, no aclara las dudas que el precepto origina.

Otro problema importante de este Proyecto de Ley, que trasciende, en cierta medida, al texto de la Ley, es la significación de su terminología en cuanto a las categorías de sujeto pasivo y contribuyente, que, como vemos, no es más que una consecuencia de la falta de precisión técnica con que se define el elemento subjetivo de la relación tributaria. La declaración de subjetividad de la unidad familiar se ve así desvirtuada en el propio articulado, ya que el impuesto se estructura, en mucho de sus aspectos, sobre un "contribuyen-

te" persona física, que, también es de suponer, será aquel que asume la "responsabilidad" de la deuda tributaria. Así, por ejemplo, el artículo 27 se refiere a los casos de matrimonio, separación judicial, divorcio y demás alteraciones en la situación familiar o personal del contribuyente; y con más claridad aún en el artículo 26, relativo al periodo impositivo inferior al año, en el que se considera como única causa relevante a tal efecto "el fallecimiento del contribuyente" (131). También surge la duda de a quién quiere referirse con el término "contribuyente", en la tan traída y llevada deducción de 10.000 pesetas por gastos personales, sin necesidad de justificación (132).

De ello sólo pueden derivarse dos conclusiones: o bien los términos contribuyente y sujeto pasivo son empleados en un sentido distinto al acuñado en la Ley General Tributaria, o bien se olvidó la existencia de la unidad familiar-sujeto pasivo en numerosos preceptos; aunque también es posible que hayan de deducirse las dos cosas.

En definitiva, el Proyecto de Ley, por lo que a regulación de la unidad familiar se refiere, presentaba serias incertidumbres, problemas y lagunas que, en última instancia, provenían de la atribución de subjetividad a un ente que carece de capacidad para asumir derechos y obligaciones, así como de la tendencia a "trasplantar" soluciones del anterior impuesto, sin tener en cuenta que el elemento subjetivo del tributo había cambiado sustancialmente (133).

Con esta situación se afrontó la tramitación parlamentaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Tramitación Parlamentaria: modificaciones.

"Muchas de las horas consumidas en el estudio parlamentario de la materia, escribe Cazorla refiriéndose al Proyecto de Ley, tuvieron como fin dar forma y expresión jurídica a algunas disposiciones que, en principio y tal como venían del Gobierno, no eran más que decisiones político-económicas alejadas del carácter de norma jurídica" (134). Tal es, precisamente, la consideración que ha de aplicarse a la regulación de la unidad familiar, siendo patente el elemento económico ínsito en las normas del impuesto a aquélla referidas. "El Parlamento, a la vista de ello, no pudo dejar de introducir su pluma en el Proyecto de Ley sobre la Renta, con el objeto de moldear en norma jurídica lo que en parte era únicamente expresión político-económica" (135).

De las distintas fases del proceso legislativo parlamentario una fué especialmente trascendente: la llamada fase de Ponencia, ya que en ella "casi con carácter definitivo, salvo algunas modificaciones de menor entidad, (se) elaboró el actual texto de la Ley sobre Renta" (136). A la fase de Ponencia hemos, por tanto, de referirnos (137).

El Informe de la Ponencia se hace eco, nada más iniciarse, de la problemática de la terminología tributaria del Proyecto, formulándose, dentro de las observaciones generales,

una advertencia sobre la misma (138).

Modificación fundamental llevada a cabo en el seno de la Ponencia fué la relativa a la formulación del sujeto pasivo del tributo. Aunque no se había presentado enmienda alguna al artículo 4º del Proyecto, la Ponencia estimó, por unanimidad, que debía introducirse en él "alguna precisión técnica indispensable" (139). "En efecto, se afirma, el proyecto atribuye la calificación de sujeto pasivo a la unidad familiar, pero esa calificación no es correcta por dos razones fundamentales:

1ª. Porque la unidad familiar carece de personalidad y no puede, en consecuencia, ser titular de derechos y obligaciones, y

2ª. Porque en la hipótesis de que la unidad familiar que dara comprendida dentro de los supuestos de entes sin personalidad jurídica a que hace alusión la Ley General Tributaria, sería necesario señalar la figura de un administrador o representante de la unidad familiar y calificar como responsable de la obligación tributaria a los restantes miembros que componen dicha unidad familiar...". "Por las expresadas razones, la Ponencia estima que la diferencia esencial debe hacerse entre personas físicas que no constituyen unidad familiar y personas físicas que constituyan una unidad familiar, reconociéndose en este último caso a todas ellas la calidad de sujeto pasivo del Impuesto" (140).

La larga cita se encuentra justificada por la trascendencia de las afirmaciones que en ella se contienen, ya que todas las modificaciones introducidas en el régimen de la unidad familiar parten de esa consideración previa. Asimismo,

introduce la Ponencia la idea de la solidaridad, verdadera clave de esta figura, al entender que "El principio de solidaridad en la deuda tributaria que se consagra en este artículo 4º, en relación con los artículos 31 y 34 de esta Ley, no hace, en fin, sino confirmar en el área de este Impuesto, una norma común contenida en el artículo 34 de la Ley General Tributaria", proponiéndose a continuación la redacción del artículo 4º que, prácticamente, con el mismo tenor literal, pasó al texto definitivo.

El número 3 del artículo 7º, que establecía la acumulación de los rendimientos y ganancias de capital cuando el sujeto pasivo fuese la unidad familiar, fué modificado consecuentemente, acogiendo además la nueva terminología de incrementos de patrimonio. El texto propuesto por la Ponencia fué acogido literalmente en la Ley.

Tan solo una enmienda se había presentado al número 3 del artículo 7º. Fué formulada por López Rodó, del Grupo Parlamentario de Alianza Popular, y proponía que "las personas casadas y los hijos menores no emancipados (fuesen) gravados independientemente unos de otros" (141). Como fundamento se alegaba que "en unos tiempos en que muchas parejas, que constituyen de hecho una unidad familiar, prescinden del matrimonio, no parece oportuno penalizar a éste fiscalmente". La enmienda no prosperó porque, como puso de relieve la Ponencia, "Toda la construcción del proyecto se basa en la conceptualización de la unidad familiar como entidad económica dotada de una espe-

cífica capacidad contributiva, lo que obliga a la acumulación de todos los rendimientos e incrementos de patrimonio para determinar la renta sometida a imposición" (142).

Ciertamente, y haciendo abstracción de todo juicio de valor sobre el contenido de la propuesta en sí mismo considerado en cuanto a gravar independientemente a los miembros de la familia, la supresión de la acumulación sólo podía plantearse desde una enmienda a la totalidad (143); y, desde luego, carece de sentido no yendo acompañada de una nueva configuración del sujeto pasivo (144), sobre el que, curiosamente, no se presentó enmienda alguna, como ya quedó indicado.

Por lo que se refiere a las modalidades de unidad familiar previstas en el artículo 5º, la intervención de la Ponencia supuso, igualmente, innovaciones de entidad, que pueden clasificarse en tres órdenes: inclusión de nuevas figuras y alteración de las previstas, sistematización de las modalidades, e incorporación de una norma de no pertenencia simultánea. En cuanto a lo primero, parte la Ponencia de una enmienda (la número 6), suscrita por el Grupo parlamentario Comunista, proponiendo que en el número 2 del artículo 5 se recogieran "los casos de separación matrimonial de mayor relevancia sociológica" (145). La "parte sustancial" de la misma fué acogida y, además, "en armonía con el espíritu" que la anima, se estimó que "forman unidad familiar el padre o madre solteros y los hijos menores que con ellos convivan" (146). A ello se añadió la figura de "los hermanos sometidos a tutela", sin que conste ninguna aclaración al respecto, ni mediara enmien-

da alguna en este sentido (147).

En la determinación de los hijos que forman parte de la unidad familiar se suprimieron las palabras "no emancipados", "con el propósito de eliminar las posibilidades de emancipaciones con finalidades de fraude a la ley" (148). La redacción propuesta para el precepto fué íntegramente acogida en el texto de la Ley.

Como consecuencia de las modificaciones anteriores, se alteró el artículo relativo a "residencia de la unidad familiar" (art. 6º,3), con la redacción que habría de pasar igualmente al texto definitivo.

En cuanto a la regulación del periodo impositivo inferior al año (149), consideró acertadamente la Ponencia que "sólo contempla el supuesto del fallecimiento del contribuyente que no esté incluido en una unidad familiar. Por ello debe completarse regulando este último supuesto, que es precisamente el más frecuente" (150). En este sentido, se amplía el elenco de hechos que dan lugar a la interrupción del periodo impositivo, se completa y dá una regulación más técnica a la determinación de la base y de las deducciones a aplicar, en aquellos supuestos, disponiéndose asimismo la obligación solidaria frente a la Hacienda Pública de los herederos y legatarios, junto con los sujetos pasivos supérstites de la unidad familiar.

En materia de deducciones de la cuota (151), se acuerda elevar la deducción por matrimonio y por hijos (152), amplián

dose asimismo el ámbito de la procedencia de esta deducción (153). Se eleva y ~~amplía~~ la deducción por miembro de la unidad familiar disminuído física o psíquicamente, inicialmente referida sólo a los hijos, y a la exclusión de los hijos casados o religiosos, de entre los que dan derecho a deducción, se asimilan los que sean miembros de Institutos seculares. Se incrementa la deducción a aplicar cuando más de un miembro de la unidad familiar obtiene rentas, siendo el coeficiente multiplicador de 1,3 en lugar de 1,2 y se rebaja la cuantía de renta exigida en este sentido, a 75.000 pesetas. Se propuso igualmente un incremento de la deducción general (de 15.000 a 16.000 pesetas), única de estas propuestas que no fueron acogidas en el texto de la Ley.

En esta línea de sistematización y armonización, se rectifica, "por razones de técnica jurídica" (154), la redacción del apartado correspondiente a la deducción por enfermedad, accidente o invalidez, en el sentido de sustituir la referéncía de tales circunstancias al "contribuyente, su cónyuge, hijos..., y ascendientes y otros descendientes legítimos...", por "personas que componen la unidad familiar" o "den derecho a deducción de la cuota" (155).

En cuanto a la determinación de las circunstancias personales y familiares a efectos de deducciones de la cuota, cuya redacción, como vimos era fragmentaria y deficiente en su regulación, es objeto de "nueva redacción que lo clarifique y le infunda mayor rigor" (156). A tal efecto, se establece una especie de cláusula general, en lugar de una enumeración ca-

suística de las situaciones personales y familiares, suprimiéndose la confusa alusión al "contribuyente" (157).

En lógica correspondencia con la nueva configuración del sujeto pasivo del impuesto, se procede a modificar la responsabilidad de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar, constituyendo así un nuevo régimen de sometimiento a tributación de aquélla, que es lo que debe considerarse la innovación fundamental. En este orden, manifiesta la Ponencia respecto al artículo 31 del Proyecto, que "es pertinente proceder a una reelaboración completa del precepto, dirigida a contemplar hipótesis que no están contempladas en el mismo y, lo que más importa, a armonizarlo con los criterios de técnica jurídica y con la terminología empleados en la Ley General Tributaria" (158). Así, se considera que "la relación existente entre la Hacienda Pública y la persona obligada al pago de la deuda tributaria se califica como relación de responsabilidad, siendo así que los sujetos pasivos del impuesto son deudores del mismo y como tal deben ser calificados... y precisamente en régimen de solidaridad, en armonía con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley General Tributaria, y sin perjuicio del prorrateo interno entre los interesados" (159). En consecuencia, "la Ponencia propone por unanimidad un nuevo texto completo del artículo 31 inspirado en los principios a que acaba de aludirse. Merced a ese nuevo texto se distinguen con claridad las relaciones del Fisco con los contribuyentes y las relaciones internas de los contribuyentes entre sí" (160).

Por último, se propuso un nuevo texto del artículo 34, relativo al deber de declarar, notoriamente ampliado y sistematizado, ya que las normas contenidas en la redacción inicial eran insuficientes en el caso de unidad familiar. Por ello "es ineludible introducir normas precisas que determinen el contenido de la declaración en el caso de que en la unidad familiar estén ambos cónyuges y señalar los efectos jurídicos de los distintos tipos de comportamiento que los cónyuges pueden seguir en punto al contenido y a la firma de la declaración". Finalmente, el régimen de obligación solidaria de la deuda impositiva que afecta a todos los componentes de la unidad familiar exige que ese mismo mecanismo se extienda al ámbito de las sanciones por las infracciones que se puedan cometer" (161).

A las modificaciones señaladas hay que añadir la incorporación de la figura de la unidad familiar al artículo 16,1 apartado c), referido a los rendimientos provenientes de la propiedad o posesión de inmuebles urbanos, y al artículo 19,1, 2º, b) apartados b') y c'), donde se regulan determinadas categorías de gastos deducibles.

c) Juicio valorativo.

Si, en esta línea de ofrecer una visión global de la Ley, nos colocamos en el trance de efectuar un juicio valorativo de la misma en comparación con la regulación contenida en el Proyecto, hemos de afirmar que, sin duda alguna, el texto definitivo ganó en sistematización y rigor jurídico, sien-

do, desde luego, más completo y coherente el régimen de la unidad familiar en él contenido, que el inicialmente previsto.(162).

En este sentido, es necesario poner de manifiesto que la importante intervención de la Ponencia de la Comisión de Hacienda del Congreso, a la que se debe, como hemos visto, la actual regulación de la unidad familiar, no ha sido, a nuestro entender, adecuadamente valorada en muchas ocasiones, especialmente cuando tal valoración se efectúa en parangón con las normas iniciales del Impuesto.

Reconociendo los numerosos problemas y dificultades que la unidad familiar suscita y ocasiona, y que en modo alguno pueden negarse, es preciso reconocer también que, en todo caso, han de ser menores que los que se derivarían de una configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo, lo que es aberrante desde el punto de vista jurídico, y cuya eficacia no puede ir más allá de la de ser una mera declaración, que en ningún caso es suficiente para otorgar a la unidad familiar tal calificación.(163).

Por otra parte, el Proyecto de Ley era absolutamente insuficiente en cuanto a la regulación de la unidad familiar, contradictorio en numerosos puntos con la definición inicial de la misma, e intentaba aplicar en 1978 una normativa ya obsoleta desde hacía años. En este sentido, y frente a lo que se ha entendido en ocasiones (164), la Ponencia no solo modificó la definición de unidad familiar como sujeto pasivo, tal como

ha quedado expuesto; tal modificación fué acompañada de toda una consecuente revisión del texto legal. Si algún precepto pasó inadvertido, ello es verdaderamente marginal en comparación con la labor de depuración técnica y jurídica llevada a cabo, y en modo alguno puede utilizarse, en nuestra opinión, para desvirtuar o descalificar esa tarea.

4. CONCLUSIONES.

La unidad familiar es una nueva categoría tributaria introducida en nuestro ordenamiento con el IRPF de 1978. Sin embargo, los antecedentes de esta figura se remontan a los propios orígenes de la gestación del principio de personalidad. Por antecedentes de la unidad familiar entendemos la acumulación subjetiva de rentas, en principio pertenecientes a distintas personas físicas. La diferencia sustancial entre la situación anterior y la perfilada por el Impuesto de 1978 estriba en que, en ésta última, la acumulación subjetiva de bases imponibles se verifica por referencia a la unidad familiar, mientras que en aquélla, tal acumulación tiene lugar aludiendo directamente a las personas cuya renta se ha de computar de forma conjunta. En ambos casos nos encontramos con una unidad contribuyente supraindividual, pero sólo en el vigente Impuesto sobre la Renta cabe hablar propiamente de todo un régimen de aplicación del tributo en función de la inclusión del sujeto pasivo en aquella unidad contribuyente.

Distinguimos así dos etapas en el evolución histórico-legal analizada. En la primera, que abarca desde 1810 hasta el Proyecto de Ley del IRPF de 1978, la acumulación se verifica en la persona de uno de los cónyuges, generalmente el marido. En la segunda, tal acumulación tiene lugar en el seno de la unidad familiar y comienza, por tanto, con la manifestación inicial de esta figura.

La primera manifestación de la unidad familiar se produce en el Proyecto de Ley del vigente IRPF. Sin embargo, la diferencia sustancial que, respecto al mismo, se llevó a cabo en el texto definitivo, justifica que aquélla deba ser considerada antecedente inmediato de la actual regulación de la unidad familiar.

Hemos pasado atenta revista a la evolución histórico-legal de estos antecedentes, procurando centrar las disposiciones analizadas en el contorno jurídico en el que se encuentran insertas y en el ámbito en que se producen, a fin de proporcionar una mejor comprensión de la misma y una valoración más adecuada de su contenido

La tributación conjunta, verdadera constante de nuestra imposición personal, presenta, por lo que a la primera de esas etapas se refiere, unas características definidas:

- La acumulación se produce únicamente respecto de los cónyuges. En ocasiones se alude a la llamada "acumulación de las rentas de los hijos", pero en realidad no se trata de verdadera acumulación; las relaciones paterno-filiales, en el ámbito de la imposición personal sobre la renta, no son más que una consecuencia del contenido económico de la patria potestad, rigiéndose por un criterio exclusivamente jurídico-privado. Esta consideración enlaza con la otra de las notas que deben señalarse: el respeto al Derecho privado.

Efectivamente, en el sistema de acumulación establecido por la norma tributaria cabe apreciar una considerable in-

fluencia y un estricto respeto a las normas del Derecho privado que regulan la titularidad de las distintas categorías de rentas y bienes, así como a las normas relacionales del Derecho de familia. Ello es así, no sólo en el ámbito de las relaciones paterno-filiales, ya apuntadas, sino también en el de las relaciones conyugales, si bien cabe apreciar aquí una evolución, en el sentido de ir desprendiéndose paulatinamente la normativa tributaria de las disposiciones del Derecho privado reguladoras de las relaciones económicas entre los cónyuges.

Así, desde 1932 a 1940, durante la vigencia de la CGR, y prescindiendo de otros antecedentes, sólo se acumulan los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal, ⁹¹ siendo gravada la mujer independientemente por los ingresos de los bienes parafernales, ya que a ella correspondía la administración de los mismos.

A partir de 1940, la acumulación queda referida a los ingresos de la sociedad conyugal, asumiendo la titularidad pasiva de la relación tributaria el cónyuge que tenga la administración legal de dicha sociedad. En el supuesto de régimen económico de separación de bienes, la acumulación se produce igualmente, pero cada cónyuge es sujeto pasivo, respondiendo como deudor de su parte de cuota prorrateada.

Esta vinculación del Derecho tributario al Derecho privado debe entenderse en el contexto histórico en que se produce, sin que quepa derivar consecuencias de la misma en punto a lo que debe ser la actual regulación de la tributación de

las rentas familiares, ya que la considerable evolución conceptual y dogmática de nuestra disciplina aporta hoy día elementos suficientes para dar solución propia a este problema. No obstante, la prudencia de criterios con que nuestro legislador histórico ha solventado la acumulación de las rentas de los cónyuges, acogiendo a criterios jurídico-privados ya acuñados y de honda raigambre en nuestro Derecho patrio merece la crítica más elogiosa, a nuestro juicio, y la más favorable de las opiniones.

Hemos aludido a las distintas explicaciones que, a efectos de configuración dogmática, se han formulado en nuestra doctrina acerca de la acumulación de rentas llevada a cabo en el IGRPF, de las cuales se desprende que no siempre parece haberse hecho cuestión suficiente de esta importante problemática.

Con el IRPF de 1978 se produce un cambio de orientación sustancial respecto a la situación anterior, si bien existe una tendencia a trasladar situaciones de esta última, que difícilmente pueden encontrar encaje adecuado en la nueva formulación del elemento subjetivo del tributo que en aquél se contiene. En efecto, en el Proyecto de Ley, la unidad familiar se definía como sujeto pasivo, pero a la hora de configurar la responsabilidad de la deuda tributaria se acoge exactamente la normativa del anterior Impuesto. En este sentido, se disponía que el cónyuge que tenga la administración legal de la sociedad conyugal era "responsable" del pago de la deu-

da tributaria, y en el supuesto de régimen económico de separación de bienes cada cónyuge era responsable ante el Tesoro Público del ingreso de su respectiva porción tributaria (art. 31 del Proyecto de Ley).

La exposición del régimen de unidad familiar en el Proyecto de Ley pone de manifiesto su falta de congruencia jurídica, y de sistematización, así como la existencia de importantes lagunas en cuanto a la presencia de esta figura, en numerosos supuestos. La atribución de subjetividad a la unidad familiar se vé desvirtuada en el propio desarrollo del articulado, que parece más bien construirse -no podría ser de otra forma- sobre la base de un sujeto pasivo persona física. Importante problema de esa regulación, que habría de trasladarse, aunque en menor medida, a la regulación actual, es la falta de precisión en la utilización de los términos contribuyente y sujeto pasivo.

En la tramitación parlamentaria del Proyecto, y debido fundamentalmente a la intervención de la Ponencia de la Comisión de Hacienda del Congreso, se modificó sustancialmente la configuración prevista en las normas iniciales, en el sentido que finalmente habría de disponerse en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.

Hemos puesto un especial interés en analizar la revisión parlamentaria del Proyecto de Ley enviado por el Gobierno, con la finalidad de poner de manifiesto lo que, a nuestro

juicio, no siempre ha sabido reconocerse: la positiva modificación de la definición y del régimen de la unidad familiar, llevada a cabo en la misma. Reconociéndose los numerosos problemas que la unidad familiar plantea, debe admitirse igualmente que el texto definitivo ganó en sistematización, coherencia y rigor jurídico, llevándose a cabo una importante labor de revisión de todo el resto del articulado, no sólo para armonizarlo con la nueva definición del sujeto pasivo, sino también para llenar las lagunas contenidas en las normas iniciales, aún con referencia a la propia definición del sujeto pasivo inicialmente prevista.

Aunque el concepto jurídico legal de unidad familiar viene regulado en la Ley del Impuesto en los artículos dedicados al sujeto pasivo, distinguiéndose entre sujetos pasivos que pertenezcan a una unidad familiar, y sujetos pasivos no incluidos en una unidad familiar, de esa pertenencia se derivan importantes efectos sobre la configuración de los distintos elementos de la relación jurídica tributaria, cuya titularidad pasiva aquél asume. A tal análisis hemos de dedicar el resto de nuestro trabajo.

- (1) Boletín Oficial de las Cortes, núm. 46, de 11 de enero de 1978; también aparece publicado en Civitas, REDF, Núm. 17-18, 1978, pág. 95.
- (2) Explícitamente a la "acumulación de las rentas de la sociedad conyugal", como origen de la situación creada por la regulación de la unidad familiar, se refiere H. RODRIGUEZ, "La familia y el Impuesto...", cit., págs. 1477 y 1478; GOTA ("Tratado...", cit., t.I, págs. 155 y ss.), utiliza el término "unidad familiar", al analizar la historia del impuesto sobre la renta, para aludir a la acumulación; para RAMALLO ("La unidad familiar...", cit., pág.68), "En el nuevo ordenamiento tributario español que regula la imposición personal no se ha cambiado el sistema de acumulación de rentas, que afecta a la base imponible..., pero se ha intentado dar una configuración jurídica homogénea a la UF...".
- (3) Obviamente, ello no se contradice con los sentidos estricto y amplio del concepto de unidad familiar analizado, ya que, precisamente, antes no existía la unidad familiar como categoría tributaria. Así, mientras que en el ámbito del Derecho comparado hemos procurado dar una visión general del tratamiento de las rentas familiares para poder establecer una adecuada comparación con nuestro actual sistema, el estudio de los antecedentes de la unidad familiar ha de limitarse a comprobar la evolución histórico-legal del origen de esta figura.
- (4) En palabras de FUENTES y ALBIÑANA ("Sistema fiscal español y comparado", Madrid, 1968, pág.127), "La historia contemporánea de nuestra imposición personal es una historia dividida. Una historia que sigue derroteros distintos en cada uno de los impuestos integrantes de la misma".
- (5) Naturalmente, no tratamos de hacer en estas páginas una historia de nuestra imposición personal, aunque hayamos de seguir sus hitos y jalones. El lector interesado puede consultar, entre otras, las siguientes obras: ALBIÑANA, "Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas de su reforma", Boletín de Estudios Económicos, Universidad de Deusto, núm. 99, 1976, págs. 703 y ss. (recogido por RODRIGUEZ BEREIJO en "Lecturas sobre sistema tributario español", Universidad Autónoma de Madrid, 1973, págs. 181 y ss.); "El sistema fiscal en España", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1974, págs. 138 y ss.; ANTON, "Una nota sobre la historia del impuesto sobre la renta", Civitas, REDF, núm. 5, 1975, págs. 51 y ss.; BELTRAN FLOREZ, "Evolución histórica del sistema tributario español", RDFHP, núm. 65-66, 1966, págs. 1137 y ss.; "Lecciones de Derecho fiscal", Lex Nova, Valladolid, 1968, págs. 73 y ss.; FUENTES QUINTANA, "Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma (recogido por RODRIGUEZ BEREIJO en "Lecturas...", cit., págs. 137 y ss.); FUENTES y ALBIÑANA, "Sistema fiscal español y comparado, cit., págs. 127 y ss.; GOTA LO-

SADA, "Tratado...", cit., T.I, págs. 155 y ss. Sobre documentación histórica de los orígenes y antecedentes de la imposición personal en España existe un número monográfico de revista: "De Economía", núms. 33-34, 1955.

- (6) Pueden verse con cierta amplitud en la obra de BLANCO y MARTINEZ, E., "El impuesto sobre la Renta", Madrid, 1909, págs. 301 y ss., sobre datos tomados del "Diccionario de Hacienda" de Canga Argüelles; vid., asimismo, "De Economía", núm. 33-34, cit., pág. 15; ALBIÑANA, "El Repartimiento...", cit., págs. 7 y ss., así como el "Editorial", del núm. 3 de HPE.
- (7) Una amplia documentación en "De Economía", cit., págs. 18 y ss.
- (8) R.D. de 12 de enero de 1810, que disponía que "todos los vecinos y habitantes de estos Reynos paguen un tanto proporcionado a sus fortunas y caudales" (vid. loc.cit. en nota anterior).
- (9) "De Economía", cit., pág. 29, donde se recoge el texto de la Orden.
- (10) La supresión, en realidad, se debió a un nuevo intento del Gobierno de establecer una Contribución Directa, por el D. de 13 de septiembre de 1913, suprimiendo la Contribución Extraordinaria y las antiguas Rentas Provinciales (vid. LAMPREAVE, "1813 y 1817: Dos intentos de una Contribución Directa", RDFHP, Núm 83, 1969, págs.865 y ss.) De la Contribución Directa de 1813 ha dicho Víctor PARET que se trata de un impuesto sintético sobre la renta, tan avanzado, que hasta 80 años más tarde no se encuentra otro semejante en el Einkommensteuer prusiano (Rev. Gral.de Leg.y Jurisp., Madrid, junio de 1927, pág. 841 (citado según se recoge en "De Economía", cit., pág.31), si bien éste último fué algo más que un intento.
- (11) Vid. "De Economía", cit., pág. 32; BELTRAN "Lecciones de Derecho fiscal", cit., págs. 230 y ss.
- (12) Es frecuente encontrar como fecha de referencia de este Decreto el día 23 de junio (así, p.ej., en "De Economía" cit., pág. 32), pero se trata del 26.
- (13) Gaceta de Madrid del 28 de junio, pág. 837, donde se recogen las "Bases relativas al Impuesto de Cédulas Personales".
- (14) Cfr. GOTA, "Tratado...", t.I., cit., pág. 161.
- (15) Artículo 226, apartado J) (el subrayado es nuestro).
- (16) Están contenidas en el apartado LL) del artículo 226, y no ofrecen un especial interés.

- (17) Número 5º del apartado LL) del artículo 226.
- (18) Otro tributo comúnmente considerado entre los precedentes del impuesto personal sobre la renta es el Repartimiento General de Utilidades, que fué autorizado por la Ley de 12 de junio de 1911, y que podía ser establecido por los Ayuntamientos que suprimieran determinados ingresos. Pero en las normas del mismo no encontramos ninguna referente a tributación conjunta de personas unidas por vínculos familiares. Sí se establecía en él la acumulación respecto de aquellas personas que "vivan en comunidad", a los efectos de estimación por signos externos, lo que, sin duda, constituye un supuesto de imposición conjunta no familiar, al que ya nos hemos referido (vid. nota 12 del capítulo I de este trabajo).
- (19) "Tratado...", cit., t.I, pág. 176.
- (20) Sobre los conceptos de impuesto complementario y principal, sistemas dualistas y unitarios, etc., puede verse, PARAMIO FERNANDEZ, J., "Clasificación de los sistemas de imposición sobre la Renta. La imposición personal en España", HPE, núm. 30, 1974, págs. 13 y ss.
- (21) Vid. "De Economía", cit., págs. 60 y ss., donde se recoge el discurso pronunciado por Cobián, la Exposición de Motivos y el Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales.
- (22) Vid. capítulo III del Proyecto, "De la estimación del líquido imponible", arts. 9 y ss. (loc.cit., págs. 71 y ss.).
- (23) Arts. 2º y 3º, y 26 y ss.
- (24) Cfr. "De Economía", cit., págs. 58-59.
- (25) Ibídem., págs. 87 y ss.
- (26) Cfr. GOTA, "Tratado...", t.I, cit., pág. 177.
- (27) La Exposición de Motivos y el Proyecto de Ley, así como el voto particular que Cobián emitiera al Dictamen de la Comisión Permanente de Hacienda, sobre este Proyecto, puede verse en "De Economía", cit., págs. 102 y ss.
- (28) Cfr. GOTA, "Tratado...", cit., t.I, pág. 180.
- (29) Esta reforma era muy amplia, ya que afectaba no sólo al aspecto financiero del Estado, sino también al de las Haciendas Locales; vid. en "De Economía", cit., págs. 118 y ss., la Exposición de Motivos de este Anteproyecto de modificación de Tributos y de Haciendas Locales, en la parte relativa al tema general de la Reforma tributaria, y al particular de la modificación del Impuesto de Cédulas Personales.

- (30) Cfr. "De Economía", cit., págs. 116-117.
- (31) Vid. la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley en "De Economía", cit., págs. 125 y ss.
- (32) La postura de Cambó se pone claramente de manifiesto en este interesante pasaje de su intervención en el Parlamento, el 10 de mayo de 1922, con ocasión del debate de la reforma del Impuesto de Cédulas Personales: "Dije ya que el impuesto de Cédulas, tal como yo lo proponía, no era un impuesto sobre la renta global: no lo era porque en España pensar hoy en impuestos globales sobre la renta o sobre el capital es vivir en el limbo. En España, donde después de decenas de años no hemos podido conocer los sumandos, ¿hay alguien que pueda establecer una base tributaria sobre la suma? (Acta de Sesiones del Congreso de los Diputados, reproducida en "De Economía", cit., págs. 140-141).
- (33) Vid. base quinta del Proyecto de Ley ("De Economía", cit., págs. 130 y ss.). Los factores principales eran una serie de coeficientes que se aplicaban sobre las cuotas de las contribuciones directas de producto, y el resultado se consideraba como el rendimiento obtenido. Los factores indiciarios eran, en realidad, signos externos de renta gastada (cfr. GOTA, "Tratado...", cit. t.I, págs. 183-184).
- (34) En contrapartida, se establecía el recargo de soltería y determinadas deducciones y descensos en los grados de la tarifa en función del número de hijos (base quinta, "modificación de la base, debida a circunstancias personales", loc.cit.).
- (35) Cfr. el Dictamen emitido por la Comisión encargada del estudio del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias (reproducido en "De Economía", cit., págs. 256 y ss., en especial, pág. 257). El Dictamen de esta Comisión, presidida por D. Antonio Flores de Lemus, ha sido calificado con las más favorables críticas y opiniones. Así, p.ej., dice GOTA que "el Dictamen constituye un plan de actuación a largo plazo, vigente hoy día, en su planteamiento básico, de tal modo, que gran parte de los fracasos que la Hacienda española ha sufrido en relación al Impuesto personal sobre la Renta, se deben sin duda alguna a haberse apartado consciente o inconscientemente, de las directrices señaladas en uno de los estudios más logrados de nuestra realidad tributaria" ("Tratado...", cit., t.I, págs. 190-191).
- (36) El texto íntegro del Proyecto en "De Economía", cit., págs. 212 y ss.
- (37) Vid. arts. 1º y 7º del Proyecto de Ley.
- (38) "Tratado...", cit., t.I, pág. 188.

- (39) La adaptación a las circunstancias familiares se verificaba mediante un "recargo de soltería" (núm. 3 del art. 8º), y deducciones de la base por matrimonio y por hijos, a efectos de determinar la cuota complementaria (art. 10, núm.1, apartados a) y b).
- (40) A efectos de una mejor comprensión del tema que nos ocupa, efectuamos en primer lugar una exposición de las diversas normas en las que se ha plasmado la acumulación subjetiva de rentas, de acuerdo con un orden cronológico. A continuación, llevamos a cabo una exposición sistemática de la evolución histórico-legal expuesta.
- (41) Citado tal como se recoge en "De Economía", cit., pág. 189.
- (42) Citado por ALBIÑANA, "Evolución histórica del sistema fiscal español", loc.cit., pág. 191.
- (43) NAHARRO ("La Contribución sobre la Renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional", RDFHP, núm. 17, 1955, págs. 23 y ss.), pone de manifiesto que el Proyecto de Calvo Sotelo "nada tiene que ver ni constituye antecedente de la Ley Carner". Por un lado, "el Proyecto de Calvo Sotelo no se hizo con el asesoramiento, sino con la crítica del profesor Flores de Lemus... (quien) fué siempre contrario al impuesto sobre la renta mientras no existiese una Administración de Hacienda diferente de la que conoció, y por ello se negó también en 1932 a hacer el Proyecto Carner, que fué redactado por un discípulo suyo: el profesor Rodríguez Mata. Ciertamente que una vez escrito el texto introdujo alguna modificación..., como asimismo, que sus ideas sobre la materia se hubieron de reflejar en la obra de un discípulo tan allegado al maestro" (págs. 24-25).

No obstante, como afirman FUENTES QUINTANA y ALBIÑANA ("Sistema fiscal español y comparado", cit., pág. 133), entre la propuesta de la Comisión nombrada en 1927, presidida por Flores de Lemus, y la Ley de 1932, "existe una clara unión".

- (44) Cfr. NAHARRO (op.cit.,loc.ult.cit.),"haciendo uso (al mencionar estos antecedentes) del testimonio irrefutable de su redactor".
- (45) Ibídem. Según la Exposición de Motivos, el gravamen afecta "a los privilegiados de la fortuna". Además del mencionado trabajo de NAHARRO, y de la bibliografía citada en la nota 5 de este capítulo, acerca de la CGR puede verse: ALBIÑANA, "La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-54", Madrid, 1969; "La Contribución General sobre la Renta", PYLSA, Madrid, 1956; AMOROS RICA y RODRIGUEZ PEREZ, "La Contribución general sobre la Renta", Ed.Der.Priv., Madrid, 1947; BENITEZ DE LUGO

y GUILLEN, F., "Situación actual de la Contribución General sobre la Renta", RDFHP, núm. 61, 1966, págs. 183 y ss.; RODRIGUEZ PEREZ, "Contribución General sobre la Renta", RDFHP, núm. 41, 1961, págs. 513 y ss.

- (46) Una amplia exposición de las mismas, en GOTA, "Tratado...", cit., t.I, págs. 197 y ss.; también, y por lo que a acumulación se refiere, los principales hitos del "movimiento político, legislativo y doctrinal" para la reforma de la CGR, son recogidos por RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., págs. 51-52.
- (47) ALBIÑANA ("Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas de su reforma", loc.cit., pág.192) afirma, con relación a la Ley de 16 de diciembre de 1940 "que en toda la historia legal del sistema tributario español no se conoce un intento más sereno, más vertebado y más sincero al servicio de la redistribución de las rentas y de los patrimonios personales que el contenido en la citada Ley".

Con esta opinión contrasta abiertamente la de GOTA, al "afirmar que la medida de la Ley de 1932, su pragmatismo prudente, su gran realismo, se echaron por la borda en aras de un intento utópico, irrealizable: el conseguir de la noche a la mañana, la implantación de un impuesto sobre la renta que habría de alcanzar a un gran sector de la población española". Y más adelante continúa: "El planteamiento de la Ley de 16 de diciembre de 1940 fué equivocado... Fué un intento utópico que no sorprendió a nadie, porque no en vano España ha sido la patria de los arbitristas, especie de iluminados de la Hacienda" ("Tratado...", cit., t.I, pág. 198; subrayado del original).

- (48) Para el lector interesado en este periodo histórico es imprescindible la lectura de la obra de ALBIÑANA, "La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-1954", ya citada.
- (49) El artículo 26 de la Ley introdujo una nueva norma, que carecía de antecedentes en la legislación reguladora de la Contribución, según la cual: "Toda persona o entidad que satisfaga o abone a otra residente en el extranjero utilidades o rendimientos sometidos a esta Contribución..., estará obligado a declarar a la Administración dicho pago o abono, así como a retener la cuota de la liquidación que oportunamente proceda, siendo responsable del pago de dicha cuota en calidad de segundo contribuyente". Esta norma supuso una excepción a la identidad entre sujeto pasivo y persona física, que fué objeto de comentario por ALBIÑANA, en su trabajo "En torno al sujeto pasivo de la Contribución General sobre la Renta", RDFHP, 1955, págs. 401 y ss.

- (50) Vid. la exposición de motivos de la Ley, BOE de 13 de junio.
- (51) Mucho se ha escrito sobre la naturaleza del IGRPF y las opiniones son a menudo dispares, según la perspectiva con que la cuestión sea abordada. No obstante, respecto al pretendido carácter de impuesto principal existe una gran coincidencia de pareceres, en el sentido de que al mantener la imposición a cuenta su carácter de mínima -de manera que cuando lo ingresado por ella excediera de lo que correspondía pagar por el IGRPF no se producía devolución alguna-, entre otras razones, desvirtuaba el formalmente enunciado carácter principal del Impuesto. Haciéndonos eco de esta opinión mayoritaria, nos hemos referido en estas páginas al IGRPF como impuesto complementario. A título orientativo, podemos señalar sobre el tema: ANTON, "La naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", HPE, núm. 3, 1970, págs. 81 y ss.; "Una nota sobre la historia del Impuesto sobre la Renta", cit., págs. 61 y ss.; ALBIÑANA, "Introducción al sistema impositivo español", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1968, págs. 62 y ss.; "El sistema fiscal en España", cit., págs. 497 y ss.; GARCIA AÑOVEROS, "El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1977, págs. 20 y ss.; GOTA, "Tratado...", cit., t.I, págs. 72 y ss.; DRAKE, "Un Impuesto nuevo", Civitas, REDF, núm. 17-18, 1978, págs. 11-12; PARAMIO, "Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta...", cit., págs. 26 y ss.
- (52) La Ley de Reforma Tributaria no reguló la tarifa del IGRPF, limitándose a señalar las directrices para su elaboración. La Ley de Tarifas fué aprobada el 8 de abril de 1967.
- (53) "Art.14.1. Cada persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad.
2. Se exceptúan los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal, que se acumularán en la persona del cónyuge que tenga la administración legal de dicha sociedad. No obstante, cuando sin mediar sentencia de divorcio o separación judicial, el régimen económico del matrimonio fuera de separación de bienes, la acumulación se practicará en la persona del marido, y si estuviese incapacitado, en la de la mujer, sin perjuicio del prorrateo de la exacción entre los ingresos de los cónyuges".

Una descripción de los rasgos fundamentales del IGRPF, en cuanto al tratamiento de las rentas familiares, puede verse en GOTA, Ponencia nacional española al Congreso de la IFA de 1972, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LVIIa, págs. II/65 y ss., especialmente, II/68 y ss. (puede verse también en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. 1972", Edersa,

Madrid, 1974, págs. 149 y ss., especialmente, 153 y ss.); asimismo, en HIERRO ECHEVARRIA, "La unidad familiar como sujeto fiscal...", loc.cit., págs. 472 y ss.

- (54) Ello es posible, a pesar de las importantes diferencias entre ambos tributos (articulación con los impuestos de producto, cuyas cuotas se deducen de las cuotas del IGRPF, mientras que eran consideradas como "gasto", deduciéndose de la base, en la CGR; de las diferencias en cuanto a la renta gravable y la determinación de la misma; de los distintos elementos de subjetivación del impuesto, etc...), ya que nos referimos exclusivamente al supuesto de acumulación en sí mismo considerado.

Una referencia a las diferencias entre el régimen de acumulación del IGRPF y el sistema de 1978, en GUTIERREZ GONZALEZ, M., "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 29, 1979, pág. 115.

- (55) En este capítulo, al referirnos a los preceptos del Código Civil, lo hacemos en su redacción anterior a la reforma de 1981. Así debe entenderse en adelante, aunque no lo hagamos constar, para evitar reiteraciones innecesarias.
- (56) GARCIA AÑOVEROS ("El Impuesto General sobre la Renta.." cit., pág. 56), pone de manifiesto que "en estas disposiciones la Ley incurre en utilización incorrecta de los conceptos, ya que contrapone matrimonio con sociedad conyugal y matrimonio con régimen económico de separación de bienes, y esta contraposición no es correcta, porque según se deduce del artículo 1315 del Código Civil, la sociedad conyugal es el matrimonio, compatible con cualquier régimen económico de bienes del mismo".
- (57) Cfr. ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo de la Contribución General sobre la Renta", cit., págs. 412 y ss.
- (58) Cfr. AMOROS y RODRIGUEZ, "Contribución General sobre la Renta", cit., pág. 208.
- (59) Vid. los anteriores arts. 1382, 1384 y 1385 del Código Civil.
- (60) ALBIÑANA, op.ult.cit., pág. 412.
- (61) En cuanto a los bienes dotales, el problema no se plantea, "puesto que en la dote estimada el marido es propietario de ella..., y en la inestimada..., posee el marido el usufructo" (O. de 13 de junio de 1936).
- (62) Como es sabido, con anterioridad a la reforma de 2 de mayo de 1975, sólo se podían otorgar capitulaciones antes de celebrar el matrimonio; tras la mencionada reforma, también después de su celebración.

- (63) Opinión contraria a este respecto parecen mantener AMOROS y RODRIGUEZ, "Contribución General...", cit., págs. 208-209.
- (64) Recordemos que fué sucesivamente recogida en el artículo 17,3 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, en el artículo 112,8 de la Ley de 11 de junio de 1964 y en el artículo 14,2 del Texto Refundido del Impuesto.
- (65) Una relación de los ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal a efectos de gravamen -esto es, el ámbito objetivo de la acumulación-, en ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo de la Contribución General sobre la Renta", cit., pág. 413. Para un examen de los distintos regímenes económicos en relación con la acumulación, puede verse: GARCIA AÑOVEROS, "EL Impuesto General sobre la Renta...", cit., págs. 82 y ss.; GOTA, "Tratado...", cit., t.II, págs. 102 y ss. Este autor, como ya indicamos en otro lugar, llama "acumulación relativa" a los supuestos en que el régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, mientras que utiliza la denominación de "acumulación absoluta", "cuando el régimen económico matrimonial está total o parcialmente integrado" (loc.cit., pág. 99).
- (66) Vid. RODRIGUEZ PEREZ, H., "Sobre la familia y la Contribución General sobre la Renta", IHP, núm. 107, 1952, págs. 254 y ss.; de este mismo autor y AMOROS, "Contribución General sobre la Renta", cit., pág. 92.
- (67) AMOROS Y RODRIGUEZ, op.cit., págs. 13 y ss.
- (68) Las reformas del Código Civil, de 1958 y 1975 no afectaron sustancialmente a este punto. Hay que diferenciar las facultades de administración, de las facultades de disposición (vid. LACRUZ y SANCHÓ, "Derecho de familia" vol.I, Bosch, Barcelona, 1978, pág. 244); estas últimas fueron las modificadas en las mencionadas reformas; sobre ello, SOLER ROCH, "Notas sobre la incidencia de la Ley 14/1975, de 2 de mayo, en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, REDF, núm. 8, 1975, págs. 795 y ss.
- (69) Vid. las reflexiones sobre este punto de: GARCIA AÑOVEROS, "El Impuesto General sobre la Renta...", cit., págs. 85 y ss.; ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo de la Contribución...", cit., pág. 414.
- (70) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la incidencia de la Ley 14/1975, de 2 de mayo...", cit., pág. 797.
- (71) SOLER ROCH (op.cit., pág. 798), pone de manifiesto como la administración legal de la sociedad conyugal y el régimen de la sociedad legal de gananciales no se vieron alterados por la reforma. Por ello, "en el ámbito

de la imposición personal sobre la renta, a efectos de determinación del cónyuge administrador, la situación no ha variado en absoluto" (loc.cit., pág. 802).

- (72) Cfr. SOLER ROCH, op.cit., pág. 802. Sobre este punto se manifiesta Ignacio PEREZ ROYO afirmando lo siguiente: "Este administrador era el obligado a presentar igualmente la declaración-liquidación del impuesto, lo que planteaba algunos problemas, dado que ello suponía no sólo la declaración de la renta de la sociedad de gananciales sino también de la renta que, en su caso, se hubiera derivado de los bienes privativos del cónyuge no administrador (por ejemplo, de las plusvalías derivadas de los parafernales) que también eran objeto de acumulación. Se trasladaba así al ámbito tributario la discriminación existente a favor del marido que, según la regla general administra la sociedad de gananciales, y aún se acrecentaba esta injusta situación al extenderla incluso a bienes que en el derecho civil caen fuera de la sociedad de gananciales y cuya administración, en principio, no está conferida al que se ocupa del patrimonio ganancial ("La unida familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", tesis de licenciatura, inédita, Universidad de Sevilla, págs. 34-35, en nota).
- (73) Cfr. LACRUZ y SANCHO, "Derecho de Familia", cit., vol.I (1978), págs. 289 y ss.
- (74) Concediéndose, además, en estos casos, idénticas facultades a las que poseía el marido administrador (art. 1442 del Código Civil).
- (75) SOLER ROCH (op.ult.cit., pág. 802), dice a este respecto: "La novedad que supone el otorgar la administración de los bienes conyugales a la mujer, en el supuesto de abandono de familia en el marido..., puede presentar dificultades, en tanto rige el principio de tributación conjunta, de cara a la declaración y pago del impuesto por parte de la mujer, sobre todo en aquellos supuestos en que los ingresos de la sociedad conyugal provengan en su totalidad o mayoritariamente del marido, dada la dificultad de control por la mujer de estos ingresos".
- (76) Así la califica ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo de la Contribución...", cit., pág. 415.
- (77) Sin embargo, es clara la vigencia y aplicación de estos supuestos de no acumulación desde la misma implantación de la CGR; recuérdese el tenor literal del art. 17 de la Ley de 1932, y la O. de 13 de junio de 1936.
- (78) Cfr. ESPIN, "Manual de Derecho civil español", vol. IV, Edit.Rev.de Der.Priv., Madrid, 1982, pág. 149. Así, cuando el art. 54 de la Ley de 1940 alude a "sentencia de divorcio", se refiere al regulado en los arts. 67

a 74 y 104 a 107 del Código Civil.

- (79) Cfr. ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo...", cit., pág. 416.
- (80) Transcrito en su redacción originaria.
- (81) Vid. la exposición de motivos de la Ley.
- (82) Cfr. GOTA, "Tratado...", cit., t.II, págs. 119-120. En este orden de consideraciones, señala este autor, "que la separación personal no produce por sí misma la separación de bienes, sino que ésta ha de ser solicitada por el cónyuge inocente". Sin embargo, como ponen de manifiesto LACRUZ y SANCHO ("Derecho de familia", cit. vol.I (1978), pág. 284), la supresión automática del régimen legal o convencional se producía en virtud de la ejecutoria de separación, tal como disponía el núm. 4º del art. 73 del Código Civil. La separación de bienes a instancia de parte que regulaba el art. 1433 tenía como finalidad la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales (art. 1434), que puede no haberse producido como efecto de la separación personal, "pues es facultativo pedir la división, pero ello no obsta para que a partir de la sentencia de separación personal el estatuto que gobierna los bienes de los cónyuges sea el de separación" (subrayado del original). No obstante, hay que reconocer que en el propio ámbito de la doctrina civilista no hay unanimidad respecto al sentido general del contenido de los artículos 1432 y ss. del Código, en su antigua redacción (vid. LACRUZ y SANCHO, op.cit., pág. 283).
- (83) Cfr. ALBIÑANA, op.ult.cit., pág. 416, nota 79. Respecto al momento a partir del cual no procedía la acumulación de ingresos en la sociedad conyugal, el TEAC, en su Resolución de 1 de marzo de 1983, nº 277, ha afirmado que la adopción por el juez de las medidas provisionales, que pueden instarse como previas a la demanda de nulidad o separación, no da lugar a la disolución de la sociedad de gananciales, sino que en ellas el juez se limita a acordar, atendidas las circunstancias del caso, a quién corresponde su administración (Considerando 9º) La improcedencia de la acumulación de ingresos de la sociedad conyugal sólo podía postularse desde la fecha en que se dictó Providencia Judicial "en la que, entre otros pronunciamientos, se declara disuelta la sociedad legal de gananciales... por mediar aquella sentencia de separación" (Consicorando 10).
- (84) Conforme al art. 7,2 de la Compilación Catalana, vigente, "en defecto de pacto el matrimonio quedará sujeto al régimen de separación de bienes, que reconoce a cada cónyuge la propiedad, administración y disposición de los bienes propios, sin perjuicio del régimen especial de la dote, si la hubiere".

- (85) En Baleares, la Compilación dispone para Mallorca y Menorca que "a falta de contrato sobre los bienes, se entenderá contraído el matrimonio bajo el régimen de absoluta separación de los mismos" (art. 3). Y repite prácticamente lo mismo para Ibiza y Formentera (art. 66). Añade la Compilación que bajo el régimen legal cada cónyuge retiene el dominio y la administración de los bienes que le pertenezcan, haciendo suyos todos los frutos (art. 4,1).
- (86) En este sentido, I. PEREZ ROYO ("La unidad familiar..." cit., pág. 34), al decir que en este caso "estamos ante la utilización de la acumulación como un simple expediente técnico para decidir el tipo progresivo a aplicar a las rentas de los cónyuges y no ante una verdadera voluntad de gravar a la sociedad conyugal".
- (87) Cfr. ALBIÑANA "En torno al sujeto pasivo...", cit., pág. 417; AMOROS y RODRIGUEZ, "La Contribución General...", cit., pág. 209. La responsabilidad individual de cada cónyuge por su respectiva renta no plantea problema alguno; a ella se refieren la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 1969, y la R. de la D.G.T. de 5 de junio de 1976.
- (88) GARCIA AÑOVEROS, "El Impuesto General...", cit., pág. 183.
- (89) Sobre la técnica liquidatoria a seguir para efectuar el prorrateo, vid. GARCIA AÑOVEROS, op.cit., págs. 182 y ss.; GOTA, "Tratado...", cit., t.II, págs. 113 y ss.; SANCHEZ PIÑOL y GARCIA LOPEZ ARENOSA, "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Madrid, 1967, pág.256 (cit. por GOTA, op.cit., pág. 115, nota 260).
- (90) Este fué, desde luego, el criterio oficial seguido por la Administración, y sostenido por el TEAC en su R. de 5 de febrero de 1969. No obstante, la cuestión no era incontrovertida ni incontrovertible; vid., en este sentido, la opinión de GOTA, op.cit., págs. 117 y ss.; ALBIÑANA, "El sistema fiscal en España", cit., págs. 502-503.
- (91) En este mismo sentido, ANTON, "Una nota sobre el sujeto pasivo del impuesto sobre la Renta", CT, núm. 14, 1975, pág. 23. No obstante, utilizamos el término acumulación por ser el comúnmente empleado para referirse a esta cuestión. Su utilización, hechas estas advertencias, no creemos que pueda inducir a error.
- (92) "Art.18. Será baja de la renta imponible de los contribuyentes casados o viudos una cantidad igual a la que resulte de multiplicar 10.000 pesetas por el número de hijos legítimos o legitimados por subsiguiente matrimo-

nio del contribuyente. A estos efectos no se computarán:

- a) Los hijos varones mayores de veintitrés años....
- b) Los hijos menores de veintitrés años y las hijas solteras que tengan de por sí peculio con renta superior a la citada suma de 10.000 pesetas anuales, salvo en el caso de que la renta de tales peculios haya sido computada en los ingresos del padre".

(93) "Art.36. Los contribuyentes por obligación personal tendrán derecho a la desgravación de las siguientes cantidades:.....

- b) Veinticinco mil pesetas por cada hijo legítimo, legítimado, natural, reconocido o adoptado, con las siguientes excepciones:

.....
Tercera. Los de uno y otro sexo que tengan de por sí peculio propio con renta superior a 25.000 pesetas anuales o perciban retribuciones de trabajo que superen el mínimo exento por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, salvo que aquella renta haya sido computada en los ingresos del cabeza de familia".

La Ley Fiscal utiliza la expresión "peculio", propia del Derecho romano, aún cuando de este sistema se había prescindido en el Código Civil, adoptándose otro más adecuado con la organización de la familia actual (cfr. LACRUZ y SANCHO; "Derecho de familia", vol.II, Bosch, Barcelona, 1978, pág. 179).

(94) Afirman AMOROS y RODRIGUEZ, ("La Contribución General sobre la Renta", cit., pág. 209) que "a los emancipados se les toma en cuenta... a efectos de la deducción establecida de las rentas de los padres por razón de hijos, cosa no extraña por seguirse allí un criterio económico y no el jurídico que aquí ha de regir la acumulación". Vid. el trabajo de ALBIÑANA, "El Derecho privado en el ordenamiento tributario español", prólogo al libro de M.A. Llamas Labella, "Ensayos sobre jurisprudencia tributaria", IEF, Madrid, 1973, págs. XI y ss., en especial pág. XLV, donde el autor se refiere al IGRPF.

(95) Cfr. art. 317 del Código Civil, en su redacción anterior a la Reforma de 1981.

(96) En su redacción originaria. A partir de 1958, la excepción quedaba referida a los reconocidos y adoptados en forma menos plena, expresión que desde 1970 debe entenderse equivalente a la de adopción simple.

(97) La cuestión no se plantea respecto de las personas sometidas a tutela, ya sean menores o no, puesto que en ninguno de los posibles supuestos de sometimiento a tutela tiene otra persona, aunque ejerza facultades de administración, el usufructo de los bienes de la persona afectada. Cfr. GARCIA AÑOVEROS, "El Impuesto General...",

cit., pág. 53; ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo..", cit., pág. 420; AMOROS y RODRIGUEZ, "La Contribución General...", cit., pág. 209, GOTA, "Tratado...", cit., t.II, pág. 24.

- (98) Esta postura fué mantenida en l resolución de la D.G.T. de 8 de abril de 1976; vid.la consideración al respecto, y en este mismo sentido, de GARCIA AÑOVEROS, op. cit., pág. 54. Obviamente, durante el periodo de vigencia de la CGR la tributación se verifica dentro de las limitaciones con que eran gravadas las ganancias de capital
- (99) ALBIÑANA, "En torno al sujeto pasivo...", cit., págs. 419-420; GARCIA AÑOVEROS, op.cit., págs. 53-54.
- (100) No así para las rentas que produjeran los bienes en que se hubieran invertido las remuneraciones del trabajo personal del hijo, que sí se reconocían imputables al padre; vid. ALBIÑANA, op.ult.cit., pág. 420, nota 16.
- (101) Esta era, por otra parte, la opinión mayoritaria, si bien unas veces se hablaba de familia y otras de sociedad conyugal; vid. ALBIÑANA, "El sistema fiscal en España", cit., pág. 502; ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., pág. 173; AMOROS y RODRIGUEZ, "La Contribución General...", cit., págs. 13 y 92.
- (102) Descartamos, por tanto, "ab initio", el supuesto del menor sometido a patria potestad, al que acabamos de referirnos; puesto que no se trata de verdadera acumulación, ninguna especialidad surge en este sentido. Únicamente recordar que, de acuerdo con el art. 154 del Código Civil en su anterior redacción, la patria potestad correspondía al padre y, subsidiariamente, a la madre cuando aquél no pudiera ejercitarla.
- (103) Tesis sustentada por GOTA ("Tratado...", cit., t.I, pág. 384, t.II, págs. 28 y 101), y GARCIA AÑOVEROS ("El Impuesto General...", cit., pág. 82). Este último autor entiende que la acumulación en una persona física (marido o mujer) es una ficción innecesaria; si hay régimen comunitario, como el de la sociedad legal de gananciales, no hay necesidad de acumulación; si hay régimen de separación, la acumulación se produce, pero no en un cónyuge, sino en el matrimonio, y los sujetos pasivos son los dos" (loc.cit.). Consecuentemente, considera el autor citado que "si el matrimonio no está separado judicialmente, la persona que integra el elemento material del hecho imponible no es una persona, sino el matrimonio o la sociedad conyugal" (op,cit., pág. 56).

- (104) A esta postura se refiere ALBIÑANA ("El sistema fiscal en España", cit., pág. 501, nota 8), como "doctrina general y tácitamente mantenida". Es, asimismo, la opción acogida por SOLER ROCH, "Notas sobre la incidencia...", cit., págs. 800-801; de la misma autora, "La unidad con tribuyente...", cit., pág. 543, nota 50 .
- (105) "El sistema fiscal en España", cit., pág. 502 (subrayado de original), y continúa ALBIÑANA: "En el planteamiento tradicional o anterior, los cónyuges serán contribuyentes y el que tenga la administración legal de la sociedad conyugal será el sujeto pasivo". Sobre los conceptos de contribuyente y sujeto pasivo sostenidos por ALBIÑANA, vid. nota 28 del capítulo I.
- (106) Cfr. PEREZ DE AYALA, J.L. "Las ficciones en el Derecho tributario", cit., pág. 130. Parece acoger esta explicación ROMANI BIESCAS, A., "Sujetos pasivos y responsables tributarios", Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, IEF, Madrid, 1975, pág. 63.
- (107) Cfr. ANTON, "Una nota sobre el sujeto pasivo...", cit., pág. 26.
- (108) La Resolución del TEAC de 5 de febrero de 1969 afirmó en uno de sus Considerandos que "se deduce claramente la importancia y trascendencia del prorrateo de la cuota global entre los cónyuges... con el fin de cifrar exactamente la deuda tributaria que corresponde a cada uno, como sujetos pasivos distintos que son..., deuda tributaria que habrá de contabilizarse y contraerse con total independencia para cada uno". Vid. esta Resolución comentada por ROMANI, en "Sujetos pasivos y responsables...", cit., págs. 62 y ss. Como quedó indicado, no existía unanimidad sobre la atribución del cumplimiento de los deberes formales; así, GOTA ("Tratado...", cit., t.II, pág.117), sostenía que las obligaciones formales corresponden a ambos por separado". Aunque no tan claramente con relación al IGRPF, parece acoger esta opinión ALBIÑANA, "El sistema fiscal en España", cit., págs. 502-503. Abiertamente en contra de esta posibilidad, la citada R. de 5 de febrero de 1969: "Quedan claramente establecidos los deberes de ambos cónyuges cuando el régimen del matrimonio es de separación de bienes, deberes que son: en cuanto al marido presentar la reglamentaria declaración de las rentas comprensivas de los dos cónyuges para la práctica de una sola liquidación...".
- (109) GOTA, "Tratado...", cit., t.II, pág. 110; SOLER ROCH, "Notas sobre la incidencia...", cit., pág. 801.
- (110) ALBIÑANA, "El sistema fiscal en España", cit., pág. 503.

- (111) PEREZ DE AYALA, "Las ficciones...", cit., pág. 130.
- (112) ALBIÑANA, "El sistema fiscal en España", cit., pág. 502. En el mismo sentido, GOTA ("Tratado...", cit., t.II, pág. 117), al "resaltar que, en principio, el marido no representa a la mujer, ni es administrador de sus rentas.
- (113) ARIAS VELASCO, J., y GARCIA BERRO, E., "Relaciones jurídico privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente", en el volumen "Problemas tributarios actuales", IEF, Madrid, 1973, pág. 160.
- (114) "Sujetos pasivos y responsables tributarios", cit., págs. 63-64.
- (115) "El Impuesto General...", cit., pág. 86.
- (116) Así, la R. del TEAC, de 5 de febrero de 1969, continúa ba, al afirmar que la deuda tributaria habrá de contabilizarse y contraerse con total independencia para cada cónyuge, "notificando a los dos el resultado del prorrateo, con indicación de la parte de cuota total que le corresponde, con el fin de exigirla separadamente de cada cónyuge".
- (117) Vid., más adelante, el capítulo dedicado a la naturaleza jurídica de la unidad familiar, en lo referente a su consideración como un supuesto de solidaridad tributaria.
- (118) Las modificaciones introducidas a partir de 1965 pueden verse en ALBIÑANA, "El sistema fiscal en España", cit., págs. 150 y ss.; "Evolución histórica del sistema fiscal español...", cit., págs. 199 y ss.
- (119) FERREIRO LAPATZA, J.J., "Curso de Derecho financiero español", Pons, Madrid, 1981, pág. 246. Estas consideraciones, referidas al sistema tributario, en general, implantado en 1964, son igualmente válidas si las aplicamos al Impuesto sobre la Renta en particular. Esa "conciencia generalizada de la necesidad" de una auténtica reforma se hace patente en todos los estudios y trabajos sobre el tema; en este sentido, pueden señalarse, entre otros: SEVILLA SEGURA, J., "¿Qué reforma fiscal?", en "Estudios y Programación", Confederación Española de Cajas de Ahorro, Madrid, 1978 págs. 9 y ss. (recogido por RODRIGUEZ BEREIJO en "Lecturas...", cit., págs. 105 y ss.); BANACLOCHE, J., "La reforma tributaria", RDFHP, núm. 104, 1973, págs. 365 y ss., especialmente 385 y ss.; "Sistema tributario, 1964-1977" en XXV Semana de estudios de Derecho financiero, Ed. Der.Fin., Madrid, 1978, págs. 219 y ss.; LOPEZ BERENGUER, J., "La reforma tributaria: necesidad y oportuni

dad", en XXV Sem. ests. de Der. fin., loc.cit., págs. 743 y ss.; OGEA MARTINEZ-OROZCO, M., "Consideraciones sobre el Porqué y el Cómo de las reformas fiscales", en XXV Sem. ests. de Der. fin., loc.cit., págs. 345 y ss.; RODRIGUEZ BEREIJO, A., "La reforma fiscal", Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 53, 1978, págs. 25 y ss.; FUENTES QUINTANA E., "Los caminos de la reforma fiscal", en Actualidad Económica, núm. 1048, de 22 de abril de 1978 (recogido por RODRIGUEZ BEREIJO en "Lecturas sobre sistema tributario...", cit., págs. 125 y ss.).

- (120) Sobre el tema pueden señalarse: ALBIÑANA: "La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria", Civitas REDF, núm. 15-16, 1977, págs. 461 y ss.; VILLANUEVA SEGURA, S., "Medidas Urgentes de reforma fiscal. Aspectos fundamentales", CT, núm. 24, 1978, págs. 17 y ss. Asimismo, los trabajos de FERNANDEZ ORDONEZ, F., MARTINEZ MARTINEZ, D., TEJERIZO LOPEZ, J.M., y TAMAMES, R., en la obra colectiva "Medidas Urgentes de reforma fiscal", vol.I, IEF, Madrid, 1977. Sobre la tramitación parlamentaria de la Ley 50/1977, vid. CAZORLA PRIETO, L.M., "El Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de reforma fiscal en las Cortes" (I), CT, Núm. 23, 1977, págs. 117 y ss.; "La discusión del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de reforma fiscal en el pleno del Congreso de los Diputados y en el Pleno del Senado", CT, núm. 24, 1978, págs. 153 y ss. Una amplia documentación al respecto, en el vol.II de "Medidas Urgentes de reforma fiscal", cit.,
- (121) FERREIRO, "Curso de Derecho financiero...", cit., pág. 247.
- (122) Entrada en vigor el 1 de enero de 1979. Algunas cuestiones derivadas de la aplicación temporal de las normas tributarias, como "el respeto de los derechos originados por hechos ocurridos bajo la legislación anterior y el mantenimiento de tal normativa respecto de los hechos realizados bajo su régimen..., así como el respeto de las acciones y derechos nacidos y no ejercitados durante la anterior legislación, con la extensión y en los términos que les venían reconocidos...", son abordados por el TEAC en su R. de 1 de marzo de 1983, nº 277. En ella se declara "en vigor la acción de la Administración para investigar los hechos imponibles que determinaron la liquidación tributaria impugnada (de 30 de diciembre de 1976), y su derecho a practicarla" (Considerando 6º). En el mismo sentido, las Resoluciones del 29 de septiembre, 4 de octubre y 30 de noviembre de 1982.
- (123) FERREIRO, "Curso...E, cit., pág. 250.
- (124) DRAKE, "Un Impuesto nuevo...", cit., Pág. 11 (subrayado del original).

- (125) Vid. en Civitas REDF, núm. 17-18, pág. 90.
- (126) Ibídem., págs. 93-94.
- (127) En este sentido, las palabras del diputado YEBRA MARTUL-ORTEGA, al discutirse en el Congreso el dictamen emitido por la Comisión de Hacienda: "En este impuesto se articula por primera vez una figura dogmática nueva en nuestra legislación, que es la de la unidad familiar" (vid. en Civitas REDF, núm. 17-18, pág. 277).
- (128) En cierto sentido, aunque con una perspectiva distinta a la nuestra, se refiere a esta novedad COLMENAR ("El sujeto...", cit., pág. 685), al afirmar: "En el sistema anterior, representado por la L.R.S.T., de 11 de junio de 1964, si bien se acudía al principio de acumulación de rentas..., no era posible afirmar la existencia de un sujeto pasivo por encima de la persona respecto a la cuál se producía aquella acumulación".
- (129) Concretamente, sólo formaban parte de la unidad familiar, como hemos dicho, los hijos menores no emancipados, con la excepción indicada; sin embargo, la deducción por hijos se regulaba de la forma siguiente, en el art. 29, apartado b): "Por cada hijo legítimo, legítimado, natural o reconocido o adoptado, 5.000 pesetas.
 Cuando el hijo sea invidente, gran mutilado o gran inválido, física o mentalmente, cualquiera que sea su edad, 10.000 pesetas.
 No se practicará la deducción anterior por:
 -Los hijos mayores de veinticinco años, de uno y otro sexo, salvo la excepción anterior.
 -Los hijos casados o religiosos profesos, de uno u otro sexo.
 -Los hijos o hijas que obtengan rentas superiores a 25.000 pesetas anuales, excepto cuando integren la unidad familiar".
- (130) La contradicción existente entre este artículo 31 y la definición de la unidad familiar como sujeto pasivo es puesta de relieve por I. PEREZ ROYO, "La unidad familiar...", cit., págs. 36 y ss.
 Es inevitable traer a la memoria la similitud de este supuesto con la situación que en Italia había sido declarada inconstitucional, precisamente por el no reconocimiento de titularidad pasiva a la mujer casada, como argumento fundamental.
- (131) Lo que en alguna ocasión ha sugerido el comentario de la dificultad que entrañaría el cumplimiento de este precepto, ya que no se explica cómo puede fallecer la unidad familiar

- (132) El artículo 29 del Proyecto de Ley, en su apartado e) sólo contenía dos números, previéndose en ambos la deducción del 15 por ciento por los gastos personales en ellos contenidos. El primero de dichos números quedaba referido a las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades obligatorias y voluntarias, cotizaciones a la Seguridad Social, derechos pasivos, cotizaciones a Colegios de Huérfanos o instituciones similares, y primas de seguro. El importe de estas deducciones no podía exceder en su conjunto de 45.000 pesetas.

El número 2 hacía referencia a "los gastos sufragados por el sujeto pasivo... por razones de enfermedad, accidente o invalidez en la persona del propio contribuyente, su cónyuge, hijos legítimos, legitimados, naturales reconocidos o adoptados, y ascendientes y otros descendientes legítimos que convivan y dependan económicamente del contribuyente, así como los satisfechos por honorarios profesionales médicos y gastos de clínica con motivo del nacimiento de los hijos del contribuyente, y las cuotas satisfechas a Mutualidades o Sociedades de seguros médicos".

Y a continuación se disponía:

"Las deducciones de las partidas señaladas en el apartado e) de este artículo estarán condicionadas a su justificación documental y a la indicación del nombre y domicilio de las personas o entidades perceptoras de los importes respectivos.

Los contribuyentes podrán optar por deducir los porcentajes anteriormente señalados o por la deducción de la cantidad fija de 10.000 pesetas, sin venir obligados en este último caso, a la justificación documental de los citados gastos..."

- (133) Quizás tampoco sea ajena a esta problemática el elemento político, puesto de manifiesto por CAZORLA al referirse a "la transacción política como origen de algunas normas del actual Impuesto sobre la Renta", en "Reflexiones sobre la tramitación parlamentaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta", Civitas REDF, núm. 17-18, 1978, págs. 5-6. Sobre los límites de la reforma fiscal, una valiosa aportación es la de RODRIGUEZ BEREIJO, "La reforma fiscal", cit.
- (134) "Reflexiones sobre la tramitación parlamentaria...", cit., pág. 5.
- (135) Ibídem.

- (136) CAZORLA, op.cit., pág. 7, dice: "La fase de Comisión pasó sin pena ni gloria y muy pocas aportaciones hizo al Proyecto. El Pleno tampoco jugó un papel innovador destacado, aunque sí fué superior al de aquélla... El Senado no tuvo participación alguna traducida en modificaciones en el Proyecto de Ley sobre la Renta". Sobre momentos concretos del "iter" parlamentario puede verse, del mismo autor: "El Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión en el Proyecto de Ley sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 26, 1978, págs. 125 y ss.; "El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta en los Plenos del Congreso y del Senado", CT, núm. 27, 1978, págs. 163 y ss.
- (137) Una documentación completa del IRPF en Civitas REDF, núm. 17-18, por donde se hacen las citas. Sobre la evolución del Proyecto de Ley en el proceso legislativo puede verse, entre otros: RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., págs. 68 a 70; STAMPA, "Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta", Edersa, Madrid, 1980 págs. 123 a 137.
- (138) En concreto, se refería a la expresión "ganancias o pérdidas de capital", que, por unanimidad se consideró preferible sustituir por la de "incrementos y disminuciones de patrimonio", más acorde con la tradición española, "tanto en la doctrina como en la legislación" (loc.cit., pág. 177).
- (139) Concretamente, se afirma que "el artículo 4º debe mantenerse sustancialmente idéntico al proyecto, pero introduciendo en éste alguna precisión técnica indispensable" (loc.cit., pág. 181).
- (140) Ibídem., págs. 181-182.
- (141) Se trata de la enmienda nº 1; vid. en Civitas REDF, núm. 17-18, pág. 115.
- (142) Ibídem., pág. 184.
- (143) Tan solo fué presentada una enmienda a la totalidad, suscrita por el Grupo Parlamentario Vasco (loc.cit., págs. 155 y 177-178).
- (144) En este sentido, YEBRA MARTUL-ORTEGA, al intervenir en contra de la enmienda al art. 7º,3, en el debate en el Pleno del Congreso: "En caso de aprobarse esta enmienda, los artículos anteriores entrarían en contradicción con la modificación que se introduciría en este apartado 3, con lo cual resultarían inservibles" (loc.cit., pág. 277).
- (145) Vid. esta enmienda en Civitas REDF, núm. 17-18, pág. 117.

- (146) Ibídem., pág. 183.
- (147) Nada se dice sobre el supuesto aparte de su inclusión en el Informe de la Ponencia, y del debate en Comisión no se confeccionó diario de sesiones. Los artículos 1º a 6º fueron votados en bloque en el Pleno del Congreso, sin discusión previa, pues no había sido presentada ninguna enmienda ni voto particular a los mismos.
- (148) Aceptándose de esta forma la propuesta contenida en la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Comunista (loc.cit., págs. 117 y 182).
- (149) Inicialmente regulado en el art. 26 del Proyecto, pasa a ser el 24 en la Ley; vid. "Advertencia preliminar" al art. 24, en el Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 214. Sobre el mismo no se presentó ninguna enmienda.
- (150) Loc.cit., pág. 214.
- (151) Sobre la cual se presentaron numerosas enmiendas, siendo uno de los aspectos más discutidos en el Pleno del Congreso (vid. el Debate en Civitas REDF, núm. 17-18, págs. 314 a 335).
- (152) De 7.500 a 8.500, y de 5.000 a 6.000 pesetas, respectivamente.
- (153) Señalaba el Proyecto que no procedía la deducción por hijos respecto del que obtuviera rentas netas superiores a 25.000 pesetas anuales, excepto cuando integraran la unidad familiar; el límite de 25.000 pesetas se elevó a 100.000 pesetas "con lo que... se dá satisfacción sustancial a gran parte de las enmiendas presentadas" (loc.cit., pág. 222).
- (154) Loc.cit., pág. 225.
- (155) Ibídem.; todas estas propuestas fueron recogidas en la Ley, salvo el incremento de la deducción general.
- (156) Loc.cit., págs. 214-215.
- (157) El artículo 25 de la Ley recoge el contenido del artículo 27 del Proyecto, y quedaba redactado en los mismos términos con que aparece en la Ley 44/1978.
- (158) Loc.cit., pág. 230.
- (159) Ibídem., pág. 230-231; subrayado del original.
- (160) Loc.cit., pág. 231. A pesar de la trascendencia de este artículo 31, y de que fué prácticamente introducido en su integridad por la Ponencia, pasó ignoradamente por los Plenos del Congreso y del Senado.

(161) Loc.cit., pág. 235. El texto del artículo 34 propuesto por la Ponencia se recogió íntegramente en la Ley, si bien al núm. 1 ("Estarán obligados a presentar declaración los sujetos pasivos en las condiciones que reglamentariamente se establezcan"), el Dictamen de la Comisión de Hacienda añadió un segundo párrafo, que fué acogido igualmente en el texto definitivo, según el cual: "No obstante, no estarán obligados a declarar los sujetos pasivos que tengan ingresos inferiores a 300.000 pesetas anuales, computándose, en su caso, a efectos de este límite, todos los ingresos de la unidad familiar" (cfr. Dictamen de la Comisión de Hacienda", lo.cit., pág. 273).

(162) En contra parece opinar ALBIÑANA ("Derecho financiero y tributario", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág. 497), al afirmar: "La regulación de la unidad familiar en el actual Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas peca de importantes defectos técnicos y de notorias faltas de congruencia dispositiva. El Proyecto de Ley remitido por el Gobierno fué profundamente modificado en el debate parlamentario y, después, el texto de la Ley no quedó revisado en todos los preceptos relativos a la unidad familiar, dando lugar a incoherencias...".

Compartimos la opinión del profesor ALBIÑANA en punto a la existencia de importantes defectos en la regulación de la unidad familiar, pero tales deficiencias son infinitamente menores, a nuestro juicio, que las contenidas en el Proyecto de Ley.

(163) En contra, ALBIÑANA: "Ni se aceptó la unidad familiar, ni se eligió a la persona física como único o fundamental soporte personal del impuesto... No se explica que en el estado actual de la doctrina del Derecho tributario suscite preocupaciones dotar de "subjetividad tributaria" a una unidad familiar carente -ello es obvio- de personalidad jurídica para el Derecho privado. Y en el supuesto de que la decisión sea favorable a la "persona natural" debería haberse renunciado a una tímica "unidad familiar" que nada resuelve y mucho complica la aplicación de la Ley" (op.ult.cit., págs. 497-498; subrayado del original).

(164) Vid. la nota 162. BANACLOCHE, con ocasión de la deducción de 10.000 pesetas por gastos personales sin necesidad de justificación, afirma: "Todo empezó porque los técnicos hicieron una ley coherente, quizá inequitativa, en que la unidad familiar era sujeto pasivo como el individuo no integrado en ella... Pero se cambió en el debate parlamentario la redacción de los primeros preceptos. ¿Alguien puede mantener que fué un olvido no cambiar los últimos?. ¿Puede dudar alguien

de la eficiencia y competencia del legislador?" ("La deducción de las 10.000 pesetas", CT, núm. 47, 1983, pág. 273).

CAPITULO III

IDENTIFICACION DE LA UNIDAD FAMILIAR

SUMARIO

1. PRELIMINAR: FUENTES NORMATIVAS.

A.- Normas con rango de Ley.

B.- Normas Reglamentarias.

2. CONCEPTO JURIDICO LEGAL.

A.- Identificación legal de la unidad familiar.

a) Pluralidad de efectos de la unidad familiar y diver
sas caracterizaciones de la misma.

b) La unidad familiar y la subjetividad de la obliga-
ción tributaria.

a') La identificación de la unidad familiar como
un conjunto de sujetos pasivos. Observaciones
críticas.

b') La eventual consideración de la unidad familiar
como un supuesto de plurisubjetividad tributa-
ria. Subjetividad y solidaridad.

B.- Noción jurídico legal de la unidad familiar.

a) El punto de partida: la persona física.

b) La unidad familiar como parte integradora del ele-
mento subjetivo del hecho imponible. Su incidencia
en la configuración del elemento objetivo del presu-
puesto de hecho.

c) La unidad familiar como punto de referencia de si-
tuaciones jurídicas subjetivas.

a') Consideraciones sistemáticas: relación jurídica
tributaria, obligación tributaria y unidad fami-
liar.

b') La unidad familiar como un régimen específico de la obligación tributaria.

c') Incidencia de la unidad familiar en la configuración de la relación jurídica tributaria.

3. CONFIGURACION SUBJETIVA DE LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- Ideas preliminares.

a) La unidad familiar como realidad jurídica tributaria.

b) Las dudas entre los conceptos económicos y jurídico privados.

B.- Modalidades de unidad familiar.

a) Precisiones conceptuales.

b) Descripción de las diversas modalidades. Incidencia de la Reforma del Derecho de familia.

a') Unidad familiar integrada por ambos cónyuges.

b') Unidad familiar integrada por un solo cónyuge.

c') Unidad familiar integrada por el padre o madre solteros.

d') Unidad familiar integrada por los hermanos sometidos a tutela.

c) Carácter taxativo de la enumeración legal y singularidad en la pertenencia.

C.- Vicisitudes de la unidad familiar.

4. LA DUALIDAD OBLIGACION PERSONAL-OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR Y UNIDAD FAMILIAR.

A.- Preliminar: La obligación real de contribuir, algunas cuestiones.

a) Concepto.

b) Origen.

c) Naturaleza jurídica.

a') Polémica respecto a la "tradicional" obligación real prevista como régimen unitario para los no residentes.

b') Incidencia del nuevo régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

c') Identidad entre la obligación real prevista en la Ley del Impuesto y la obtención de rentas por personas físicas a través de establecimiento permanente. Su caracterización como impuesto personal.

B.- El problema de la relación unidad familiar - obligación real de contribuir.

a) Planteamiento.

b) Rechazo de esta relación y exclusiva vinculación de la unidad familiar a la obligación personal de contribuir.

5. CONCLUSIONES.

6. NOTAS.

1. PRELIMINAR: FUENTES NORMATIVAS.

Antes de abordar el concepto de unidad familiar, tal como esta figura es regulada en nuestro ordenamiento tributario conviene hacer referencia a las principales fuentes normativas en las que se contiene aquella regulación. No es ésta precisamente una tarea fácil, dado que el IRPF es objeto de un incesante desarrollo normativo (1), que ha llegado a calificarse de auténtica "maraña normativa" (2). Las dificultades derivadas de la mutación, prolijidad y el incesante flujo de disposiciones relativas al Impuesto se incrementan, además, por el carácter asistemático e imprevisible de las normas reglamentarias. Por ello, en estas páginas únicamente podemos señalar un extracto de las disposiciones reguladoras del tributo, teniendo en cuenta especialmente, claro está, aquellas que afectan o se refieren a la unidad familiar.

A.- Normas con rango de ley.

El régimen jurídico de la unidad familiar se encuentra fundamentalmente contenido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 11 de septiembre). De ella se ha dicho que "en la historia jurídica de nuestro país nunca ha habido una ley de tan elevado nivel técnico..., que haya tenido tan amplia difusión y haya sido tan sentida por especialistas y profanos"(3).

Sin embargo, problemas de incorrección técnica de la Ley han sido señalados, precisamente, con relación al tema

de los sujetos pasivos. Así, para Banacloche, "Al hablar del sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta y de sus obligaciones de declaración, ingreso y colaboración en la gestión del tributo, se encuentran tales vacíos y, a veces, contradicciones, que quizá hayan de resolverse atendiendo al contenido del nuevo artículo 3º del Código Civil, que permite interpretar las normas según el sentido propio de sus palabras en relación al contexto, los antecedentes históricos y legislativos y a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas" (4). Y en otro lugar señala este mismo autor que "la Ley no tuvo una afortunada revisión técnica en su elaboración parlamentaria" (5).

Con independencia de que, ciertamente y como tendremos ocasión de comprobar, son numerosos los problemas que la regulación de la unidad familiar suscita, hemos manifestado ya nuestra opinión acerca de las modificaciones llevadas a cabo en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley, en el sentido de que no siempre ha sabido reconocerse la mejora que respecto al mismo supuso la redacción definitiva de la Ley del Impuesto. Dicho con otras palabras: compartimos la opinión de la problemática regulación de la unidad familiar y de los sujetos pasivos, pero no asumimos la postura que parece preferir las normas iniciales del impuesto a las actualmente en vigor, ni desde el punto de vista de su corrección técnica ni desde la perspectiva de los problemas aplicativos que aquéllas hubieran ocasionado.

A la Ley del IRPF deben añadirse las modificaciones contenidas en las leyes de presupuestos, modificaciones dictadas al amparo del artículo 134,7 de la Constitución (6). Aunque estas normas tributarias se han venido dictando, en principio, con vigencia exclusiva para el ejercicio al que se refiriera cada ley de presupuestos en cuestión, la prórroga sucesiva de algunos preceptos dificultaba considerablemente el determinar en ocasiones cuáles de aquellas normas eran de aplicación (7). A esa dificultad intentaba poner fin el Real Decreto Ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE de 31 de diciembre de 1982), al declarar en su Preámbulo que "se estima procedente la incorporación a norma permanente de determinados preceptos fiscales que en los últimos ejercicios se venían incluyendo en la Ley Presupuestaria, así como otros que pretenden mejorar y coordinar disposiciones diversas...". Esa "incorporación a norma permanente" se ha llevado a cabo por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE de 30 de junio), resultante de la tramitación como Ley del citado Real Decreto Ley, y que recoge en sus artículos 9º y siguientes las disposiciones tributarias contenidas en el mismo (8).

No obstante, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, Ley 44/1983, de 28 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), contiene determinadas normas relativas al IRPF. Así, entre otras disposiciones, se establece, "con vigencia exclusiva para el ejercicio de 1984", la escala del Impuesto (art. 27); se modifican las deducciones de la cuota (art. 28)

y se prorroga para 1984 la aplicación del coeficiente de actualización establecido en el artículo 27 de la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983 (art. 29, relativo a la corrección monetaria de variaciones patrimoniales).

B.- Normas reglamentarias.

La Ley del Impuesto fué rápidamente objeto de un profundo desarrollo reglamentario a través de numerosas disposiciones de este rango, lo que hizo necesaria la elaboración de un texto en el que aquéllas se recogieran y sistematizaran (9). A tal efecto, se dictó el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, aprobando el Reglamento del IRPF (BOE de 14, 15 y 16 de noviembre). Sin embargo, y "contra lo que hubiera sido de desear, el Reglamento no derogó, incluyendo en él su contenido cuando así fuera preciso, todas las disposiciones de este carácter emanadas con anterioridad, sino que de forma expresa (dejó) subsistentes muchas de ellas" (10). Ello, a pesar de la observación general formulada por el Consejo de Estado, en el Dictamen sobre el Proyecto de Reglamento, según la cual, "el Consejo estima necesaria la adopción de un criterio de simplificación o unificación normativa para lograr una mayor seguridad jurídica en materia tributaria. En aplicación de este principio deberán refundirse en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuantas disposiciones vengán a incidir en el Impuesto de referencia (11).

En otro orden de consideraciones, y con relación al

examen global del expediente, el Consejo de Estado emite "en primer término su juicio favorable sobre el conjunto de la tarea desarrollada", que "ofrece como resultado un Proyecto de innegable calidad técnica y pleno rigor en el desarrollo de la Ley 44/1978..." Sin embargo, aún reconociendo el indudable acierto que suponía, en términos generales, la redacción del Proyecto de Reglamento, el Consejo de Estado manifestaba la necesidad de "formular determinadas observaciones sobre el planteamiento del Proyecto y sobre determinados aspectos de su articulado". Dentro de las primeras, destacan las consideraciones relativas al problema de la habilitación legal en nuestro ordenamiento jurídico para el ejercicio de la potestad reglamentaria (12).

En cuanto a la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno, "teniendo en cuenta que el artículo 97 de la Constitución Española se limita a declarar que el Gobierno ha de ejercer la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes", entiende el Consejo de Estado que "sólo es utilizable, caso de no mediar una Ley previa, en el ámbito doméstico de la Administración. En los restantes supuestos se precisa la remisión legal como instrumento habilitante para el ejercicio de la potestad reglamentaria". En este sentido, aun que la disposición final tercera de la Ley del Impuesto establece que "Por el Ministerio de Hacienda y, en su caso, por el Gobierno, se dictarán las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley", se impone, sin embargo, una distinción en este punto, según la materia que haya de ser reglamentada. "Para todo Reglamento que implique gravá

menes al ciudadano se requiere una específica habilitación legal, sin que consecuentemente puedan aceptarse habilitaciones indeterminadas o globales frente a los derechos de los ciudadanos. En cambio, cuando el supuesto a reglamentar se refiere a materias administrativas... ha de admitirse la posibilidad de una habilitación implícita".

En consecuencia, sobre la materia del Proyecto sometido a Dictamen, hay que delimitar, "por una parte, el desarrollo reglamentario de los aspectos administrativos o de gestión, suficientemente cubierto con la cláusula general de habilitación que se contiene en la disposición final tercera de la Ley 44/1978; por otro lado, la reglamentación de las cargas, gravámenes u obligaciones impuestas al contribuyente, que requieren una específica habilitación en el texto legal". Además, teniendo presente la característica acentuación o rigidez del principio de legalidad en materia tributaria (13), en el desarrollo reglamentario de las materias reservadas a Ley "deben ponderarse cuidadosamente los niveles de incidencia previstos en la Ley, a fin de que las nuevas matizaciones normativas no generen aumento de la presión fiscal directa o indirecta en la relación con lo establecido por vía legal" (14).

"Respecto al posible alcance de la potestad reglamentaria del Ministro para el desarrollo de una Ley, el Consejo de Estado entiende que las correspondientes atribuciones por vía legal han de interpretarse con un criterio estricto". En este sentido, se estima que la circunstancia de haberse con-

cretado en la disposición adicional primera de la Ley 44/1978 las facultades del Ministro de hacienda en esta materia, indica claramente que la voluntad del legislador fué limitar sus facultades a las que expresamente se consignan, ya que, de lo contrario, no tendría sentido dicha especificación (15).

En cuanto a las observaciones generales sobre materias contempladas en el Proyecto, la primera de ellas se refiere, precisamente, a la unidad familiar, a cuyo concepto se alude "como parámetro definidor de ciertas obligaciones tributarias vinculadas a la imposición sobre la renta de las personas físicas", poniéndose de manifiesto "que ni teórica ni prácticamente viene a considerarse la unidad familiar como sujeto pasivo de la correspondiente relación jurídico-tributaria"(16).

A los dos años de vigencia del Reglamento de 1979 se hizo necesario dar una nueva versión del mismo que recogiese las numerosas disposiciones reglamentarias dictadas en ese periodo de tiempo, y desarrollase y aclarase algunos preceptos legales, lo que, en opinión de Banacloche, "sitúa al Reglamento de 1979 en una posición técnica poco airosa al menos en previsión, ya que también debe considerarse lo que en dos años supone el progreso social" (17). El nuevo texto fué apro-bado por el Real Decreto de 3 de agosto de 1981 (BOE de 24, 26 y 27 de octubre), en cuyo Preámbulo se señalan las dos finalidades antes mencionadas (18). Sin embargo, la disposición final tercera declara subsistentes, en cuanto no se opongan a lo dispuesto en el nuevo Reglamento, tres Reales Decretos, así como numerosas Ordenes Ministeriales y Resoluciones de

la Dirección General de Tributos, con lo que la finalidad de sistematización se ve, en gran medida, desvirtuada.

Las modificaciones introducidas en el Reglamento de 1981 han sido, por otra parte, numerosas e importantes. Fundamentalmente, debe destacarse, la modificación del régimen de estimación objetiva singular, llevada a cabo por el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre (BOE de 28 de noviembre), posteriormente desarrollado por la Orden de 13 de marzo de 1984 (BOE de 19 de marzo). Asimismo, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 1984 (BOE de 29 de marzo), aclara y puntualiza algunos detalles relacionados con dicho sistema, según se dice en su Preámbulo.

En cuanto a las rentenciones y pagos fraccionados, ha de tenerse en cuenta el Real Decreto 1261/1983, de 27 de abril (BOE de 20 de mayo), desarrollado por la Orden de 6 de junio de 1983 (BOE de 15 de junio), y posteriormente modificado, a su vez, por el Real Decreto 307/1984, de 8 de febrero (BOE de 18 de febrero), por el que se regulan los pagos a cuenta del IRPF.

Por otra parte, la nueva regulación de la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o entidades no residentes en territorio español, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF (19), ha sido desarrollada por la Orden de 29 de julio de 1983 (BOE de 13 de agosto), y por las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 17 de febrero y de 12 de marzo, ambas de 1984 (BOE de 9 y 23 de marzo, respectivamente), sobre modeu

lo de declaración aplicable a estas rentas.

Por último, y en esta línea de señalar las principales disposiciones sobre la materia, deben consignarse el Real Decreto 351/1984, de 25 de enero (BOE de 24 de febrero), por el que se especifica la tarifa general del Impuesto para los sujetos pasivos acogidos a la declaración simplificada y se determinan los límites de aplicación de dicha declaración, y el Real Decreto 361/1984, de 8 de febrero (BOE de 25 de febrero), sobre declaración y pago de los Impuestos sobre la Renta.

A todo ello debe añadirse que la Orden Ministerial de 17 de abril de 1980 (BOE de 26 y 28 de abril), en la que se recoge la doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante formuladas por los contribuyentes, con la eficacia prevista en el artículo 18 de la Ley General Tributaria, declara en su Preámbulo que "La Dirección General de Tributos actualizará anualmente el repertorio de contestaciones vinculantes, sin perjuicio de la futura incorporación al Reglamento del Impuesto..., de aquellas contestaciones que por su carácter deban tener la consideración de norma general". Con ello parece sentarse el criterio de futuras actualizaciones periódicas del Reglamento que, de producirse, difícilmente podría aunarse con la indicada necesidad de una mayor seguridad jurídica en materia tributaria (20).

2. CONCEPTO JURIDICO LEGAL.

En el capítulo I hemos visto el concepto de unidad familiar con independencia de su regulación por un ordenamiento determinado, esto es, hemos tratado de identificar "qué es" (21) la unidad familiar desde una perspectiva parapositiva sin que por ello, claro está, la delimitación efectuada pueda calificarse de metajurídica.

Corresponde ahora abordar el concepto positivo de unidad familiar en nuestro ordenamiento tributario o, lo que es lo mismo, identificar la figura de la unidad familiar en nuestra vigente regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A.- Identificación legal de la unidad familiar.

- a) Pluralidad de efectos de la unidad familiar y diversas caracterizaciones de la misma.

La unidad familiar aparece regulada en la Ley del Impuesto en el Capítulo III, dedicado al sujeto pasivo, dentro de su Sección primera, que comprende las normas generales. Esta incardinación sistemática es sin duda consecuencia de la redacción originaria del Proyecto de Ley, en el que la unidad familiar era definida como sujeto pasivo, y ambas circunstancias constituyen en buena parte el origen de las numerosas dudas e incertidumbres a que da lugar esta figura.

Como sabemos, en el Proyecto de Ley del IRPF remitido

por el Gobierno a las Cortes, la formulación del sujeto pasivo del tributo comprendía dos categorías distintas: la unidad familiar que tuviera su residencia habitual en territorio español y las personas físicas que, no formando parte de una unidad familiar, tuvieran igualmente su residencia habitual en territorio español (22). En la tramitación parlamentaria del Proyecto se rechazó la posibilidad de que la unidad familiar fuera sujeto pasivo, estimando la Ponencia de la Comisión de Hacienda "que la diferencia esencial debe hacerse entre personas físicas que no constituyen una unidad familiar y personas físicas que constituyen una unidad familiar, reconociéndose en este último caso a todas ellas la calidad de sujeto pasivo del Impuesto" (23).

De acuerdo con esta nueva formulación se redactó el artículo 4º de la Ley, según el cuál:

"Uno. Son sujetos pasivos del impuesto:

- a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Por obligación real, cualquier otra persona física que obtenga rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o entidad, pública o privada residente en dicho territorio.

Dos. Cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos, con arreglo al régimen que para tal supuesto establecen los artículos quinto, séptimo, apartado tres, treinta y uno y treinta y cuatro de esta Ley".

En este precepto parece contenerse una doble consideración de la unidad familiar: como "conjunto de sujetos pasivos" (24) y como criterio determinante de la aplicación de un régimen específico. La relación unidad familiar-sujeto pasivo ha acaparado la atención de buena parte de la doctrina, que se ha centrado especialmente en el sometimiento conjunto y solidario al impuesto de los sujetos componentes de una unidad familiar. En esta línea deben encuadrarse todos aquellos intentos de identificación de la unidad familiar en función del sujeto pasivo o a partir del mismo, hablándose unas veces de "sujeto conjuntado y solidario" (25) o de "sujeto múltiple" (26); otras se utiliza la aséptica referencia a la unidad familiar como "sujeto fiscal" (27), denominación que, siendo expresiva, no aclara ciertamente las cosas cuando de un análisis jurídico se trata; y en alguna ocasión se ha llegado a decir que nos encontramos ante un "pseudosujeto pasivo" (28).

Atendiendo no tanto a la caracterización del sujeto pasivo como a la multiplicidad de efectos derivados de la unidad familiar, se alude a ésta como "concepto técnico de remisión de normas" (29), o como "parámetro definidor de ciertas obligaciones tributarias" (30). En esta misma línea, se pone de manifiesto la decisiva influencia de la unidad familiar en la cuantificación de la obligación tributaria, considerándola como un "mecanismo de acumulación de rentas" (31), y otras veces se señala que la unidad familiar cumple "la misión de ser una fórmula técnica para conseguir el efecto económico

de la acumulación de rentas..." (32).

Por nuestra parte, creemos que esta "duplicidad" de cacterizaciones merecen distinta consideración. En cuanto a la identificación de la unidad familiar en función de los efectos que de la misma se deriven es evidente que se presta una atención primordial o casi exclusiva a la acumulación de rentas (33), lo que, en cierto sentido, no es más que una consecuencia de la existencia de una idea preconcebida de lo que por unidad familiar deba entenderse, tal como subraya el profesor Ramallo (34), añadiendo que "normalmente, cuando se habla de unidad familiar, se hace pensando en la acumulación y en las deducciones por circunstancias familiares". Igualmente, señala Palao (35) que "la idea de 'definición de la unidad familiar' parece estar vinculada al sistema de acumulación". Sin embargo, y con independencia de que, efectivamente, la acumulación constituye un efecto característico en esta figura, tal como lo entienden los autores citados, y de manifiesta importancia, lo que debemos resaltar en este momento es que, cuando de lo que se trata es de determinar el concepto de unidad familiar, debe tenerse presente que son todos los efectos o influencias los que han de reconducirse a la propia identificación de la figura.

Por otra parte, no basta con señalar que de la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar se derivan importantes efectos; lo que ha de explicarse es como se producen esos efectos. Un análisis jurídico no puede detenerse en la afirmación general e indubitable de que estamos en pre-

sencia de un concepto técnico de remisión de normas, u otra semejante, porque ello, como diría Saíenz de Bujanda, equivaldría a quedarse en el umbral del problema (36). Un análisis jurídico de la unidad familiar exige no sólo resaltar cómo se manifiesta esta figura, sino también, y muy especialmente, desentrañar la realidad que la misma comprende.

La unidad familiar constituye todo un régimen de aplicación del impuesto, no sólo por la remisión contenida en el número 2 del artículo 4º de la Ley, que no se refiere más que a una parte de los efectos que para el sujeto pasivo se derivan de su pertenencia a una unidad familiar, sino también, y fundamentalmente, por la presencia de la unidad familiar en cada uno de los elementos de la relación jurídica tributaria (37). Pero esta presencia debe señalarse contrastando los mecanismos que en la normativa se contemplan con el bloque de principios y conceptos elaborados en el seno de la teoría general del Derecho tributario (38), pues, como han escrito Cortés Domínguez y Martín Delgado, "no conviene perder de vista que el intérprete debe buscar en las leyes reguladoras de los impuestos y demás tributos el verdadero sentido que en el Derecho positivo de un determinado país, en un determinado momento, tienen las categorías elaboradas por la dogmática" (39).

Por lo que se refiere a la relación unidad familiar-sujeto pasivo, entendemos que no ha sido, en general, adecuadamente valorada. Se trata de una cuestión especialmente importante, por lo que nos referiremos a ella a continuación,

para después abordar la noción jurídico legal de la unidad familiar, partiendo de las premisas señaladas.

- b) La unidad familiar y la subjetividad de la obligación tributaria (40).

Los intentos de identificación de la unidad familiar en función del sujeto pasivo o a partir del mismo tienen su base, como sabemos, en el artículo 4º de la Ley del Impuesto, del cual se deduce lo siguiente:

1º: La unidad familiar no ha sido configurada como sujeto pasivo de la obligación tributaria, que sólo es atribuída a deudores individuales, personas físicas, o sea, directamente a los miembros de la familia (41).

2º: Cuando la persona física, sujeto pasivo, esté integrada en una unidad familiar aquella obligación se atribuye "conjunta y solidariamente" a "todos los componentes de ésta última".

Esta relación unidad familiar-sujeto pasivo, tal como es definida en las disposiciones reguladoras del impuesto, obliga a plantearse cuál es el alcance de la pertenencia a una unidad familiar sobre la subjetividad de la obligación tributaria, ya que de las dos interpretaciones posibles de esta cuestión se derivan otras tantas consideraciones de aquella figura. Veamos cada una de ellas.

a') La identificación de la unidad familiar como un conjunto de sujetos pasivos. Observaciones críticas.

Para un sector doctrinal todos los miembros que integran la unidad familiar realizan al mismo tiempo el hecho imponible del impuesto y, consecuentemente, todos ellos asumen la posición deudora en el seno de la obligación tributaria (42). Así lo entiende el profesor Ferreiro al afirmar que "El mandato del artículo 4º,2 parece, pues, claro en cuanto a la configuración de todos los miembros de la unidad familiar, cuando al menos uno de ellos obtenga rentas gravadas, como sujetos pasivos, contribuyentes del tributo" (43).

De acuerdo con este planteamiento, la unidad familiar podría identificarse como un conjunto de sujetos pasivos, ya que siempre que un miembro obtenga renta nos encontraremos con una pluralidad de personas (componentes de la unidad familiar) que integran el lado pasivo de la obligación tributaria, en virtud, precisamente, del hecho de su pertenencia a una unidad familiar.

La consideración de la unidad familiar como un conjunto de sujetos pasivos en el sentido expuesto -consideración que, vaya por delante, no compartimos- deriva, a nuestro entender, fundamentalmente de dos circunstancias o argumentos, de desigual entidad cualitativa. En primer lugar, puede encontrarse para ello una "base positiva" en el reiteradamente citado número 2 del artículo 4º -artículo básico en el análisis jurídico de la unidad familiar-, según el cual, cuando el su-

jeto pasivo esté integrado en una unidad familiar todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos. Dado que el artículo 5º de la propia Ley establece lo que constituye modalidades de unidad familiar "a los efectos previstos en el apartado dos del artículo anterior", parece lógico pensar que el término "todos los componentes" hay que relacionarlo con la definición de la unidad familiar (44); de lo cual resulta que son todas y cada una de las personas incluídas en la unidad familiar las que el artículo 4º está sometiendo conjunta y solidariamente al impuesto. Esta interpretación del término "todos los componentes" podría asimismo considerarse que era la sostenida en el Informe de la Ponencia (45) que, al exponer su criterio en punto al artículo 4º del Proyecto de Ley y explicar la modificación del mismo, afirmaba lo siguiente: "La diferencia esencial debe hacerse entre personas físicas que no constituyen unidad familiar y personas físicas que constituyen unidad familiar, reconociéndose en este último caso a todas ellas la calidad de sujeto pasivo del Impuesto" (46).

En segundo lugar, argumento que podemos considerar de "orden dogmático", el entender que todos los miembros de la unidad familiar son sujetos pasivos, obtengan o no renta en el sentido del artículo 3º,1 de la Ley, parece deducirse, como consecuencia ineludible, de la necesidad de encontrar un fundamento al sometimiento conjunto y solidario al impuesto de las personas que componen la unidad familiar. Así lo expone, con toda claridad, Clavijo al cuestionarse "¿qué es lo que

determina que los miembros de la unidad familiar queden solidariamente obligados al impuesto?", entendiendo que "lo que determina que queden solidariamente obligados al impuesto es que todos..., todos los miembros de la unidad familiar, tributariamente hablando, realizan el hecho imponible del IRPF: todos obtienen la renta gravada en el impuesto" (47). La unidad familiar es entendida de esta forma como un caso particular, como una especificación del supuesto contemplado, de un modo general, en el artículo 34 de la LGT (48), según el cual: "La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario". También el Informe de la Ponencia hacía mención expresa del artículo 34 de la LGT, al afirmar: "El principio de solidaridad en la deuda tributaria que se consagra en este artículo 4º, en relación con los artículos 31 y 34 de esta Ley, no hace, en fin, sino confirmar, en el área de este Impuesto, una norma común contenida en el artículo 34 de la Ley General Tributaria" (49).

Como vemos, la tesis de que la unidad familiar constituye, en todo caso, un conjunto de sujetos pasivos es una cuestión ciertamente compleja, que no puede ser tratada en toda su extensión en este momento, ya que se dan cita en ella un conjunto de problemas que han de ser delimitados sucesivamente, por obvias razones de sistematización. Particularmente, la remisión de la unidad familiar al artículo 34 de la LGT -punto crucial en el tema que nos ocupa- ha de ser objeto de estudio en profundidad en el lugar donde abordamos la natur

raleza jurídica de esta figura (50). Ahora bien, hecha esta salvedad y al efecto que nos ocupa en este momento -o sea, identificación de la unidad familiar, lo cual implica la necesidad de precisar su alcance sobre la subjetividad de la obligación tributaria-, pueden formularse determinadas consideraciones sobre el tema, ya que es ineludible que expongamos nuestra posición al respecto.

En nuestra opinión, ni desde un punto de vista positivo ni desde una perspectiva dogmática -limitándonos a la argumentación expuesta hasta el momento- es necesario atribuir la cualidad de sujeto pasivo a todos los miembros de la unidad familiar para llegar a una configuración jurídica coherente de esta figura. En primer lugar, el entender que todos los miembros de la unidad familiar son sujetos pasivos, contribuyentes, no encuentra apoyo legal en ningún otro artículo de la Ley, aparte, claro está, del propio artículo 4º,2. Antes al contrario, cabe extraer la conclusión opuesta de otros preceptos legales; así, el artículo 19,uno,segundo, apartados b') y c') se refieren al "sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar", con lo que se "viene a reconocer, dice Albiñana, que los otros miembros de la unidad familiar no son sujetos pasivos" (51). Asimismo, la expresión contenida en el artículo 31, número 2 de la Ley, relativa a "la renta que le corresponda a cada uno de ellos" implica que la obtención de renta se produce individualmente, esto es, "significa renta obtenida por miembros de la unidad familiar o atribuida a los mismos por mandato de la Ley" (52).

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el sentido que rechazamos del término "todos los componentes" se basa principalmente en una interpretación literal o gramatical del mismo, pero no tiene en cuenta otros posibles medios de interpretación (53). Desde esta perspectiva, no parece aventurado sostener que cuando el número 2 del artículo 4º se refiere a todos los componentes de la unidad familiar tal expresión debe entenderse significativa de todos los miembros que sean sujetos pasivos, con arreglo a la propia definición de éste, contenida en el número 1 del mismo precepto. Esto es, cuando la norma dice "todos los componentes" se está refiriendo no a los miembros que integran la unidad familiar tal como la misma es descrita en el artículo 5º, sino a los miembros de la unidad familiar definidos en el número 1 del artículo 4º, es decir, aquellos que son sujetos pasivos por haber realizado el hecho imponible definido en el artículo 3º,1. El mismo sentido encierra, a nuestro parecer, el criterio expresado por la Ponencia (54), que si bien es cierto que alude a un reconocimiento de la cualidad de sujeto pasivo del impuesto a todas las personas físicas que constituyan unidad familiar, inmediatamente declara que "tal agrupación se circunscribe la acumulación de sus rentas" (55), luego quien no obtenga renta, no realice el hecho imponible, no puede quedar agrupado, no es considerado sujeto pasivo.

En otro orden de consideraciones, nos parece preferible, en todo caso, centrar el empeño en la interpretación de la expresión "todos los componentes" de la unidad familiar,

de forma que se acomode a la formulación legal del hecho imponible que no a la inversa; aunque sólo sea -dejando a un lado otras razones (56)- por los peligros que puede encerrar el admitir que el hecho imponible no viene expresamente consignado en la norma.

En cuanto a la remisión al artículo 34 de la LGT, que parece ser acogida como si fuese el único camino posible para fundamentar o explicar la solidaridad de los miembros de la unidad familiar, no es en modo alguno necesaria precisamente por la propia sanción en este sentido de la Ley del Impuesto. Asimismo, debe resaltarse que la Ponencia en su referencia, más que remisión, al artículo 34 de la LGT, alude a la "solidaridad en la deuda tributaria", pero no a la concurrencia de titulares en el hecho imponible, por lo que bien puede considerarse meramente significativa del hecho de que en el Derecho tributario la regla general prevista para el caso de concurrencia de deudores es la solidaridad, mientras que en el Derecho civil lo es la mancomunidad (57). De manera que la invocación al precitado artículo 34 sólo viene a confirmar que la solidaridad de los sujetos pasivos incluidos en una unidad familiar no supone ninguna norma excepcional.

En definitiva, la inclusión de la unidad familiar en el artículo 34 de la LGT no puede ser aceptada como una cuestión "apriorística", pues, como tan acertadamente señala SOLER ROCH, "para ver si el precepto resulta aplicable en cada caso, deberá analizarse la configuración del hecho imponible en todos sus aspectos, en la Ley reguladora del tributo y

sólo despues de dicho análisis se podrá conectar el supuesto con lo dispuesto en aquel precepto" (58).

b') La eventual consideración de la unidad familiar como un supuesto de plurisubjetividad tributaria. Subjetividad y solidaridad.

Rechazada por las razones expuestas la identificación de la unidad familiar como conjunto de sujetos pasivos, en el sentido, insistimos, de que tal sea la realidad que siempre y en todo caso constituye la unidad familiar, lo que no puede dejar de considerarse, claro está, es la posibilidad de que más de un miembro de la unidad familiar asuma la titularidad pasiva de la obligación tributaria. Quizás no sea ocioso advertir que la calificación de este supuesto como "eventual" no tiene otra finalidad que contraponerlo a la tesis anterior, conforme a la cual tal supuesto se produciría necesariamente. Dicho de otro modo: la calificación de "eventual" únicamente pretende poner de manifiesto que se trata de algo que no puede "elevarse a categoría" conceptual en punto a la delimitación de la unidad familiar. Pero sería erróneo derivar de ello cualquier otra consecuencia.

A la vista de cuanto antecede, y puestos a determinar el alcance la unidad familiar sobre la subjetividad de la obligación tributaria, lo único que puede afirmarse con seguridad, por simple que pueda parecer, es que cuando más de un miembro de aquélla realice el hecho imponible nos encontramos ante un supuesto de plurisubjetividad tributaria (59).

Como es sabido, la obligación tributaria (60) es una obligación legal de Derecho público (61), cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero (62). Se trata, por tanto, de una obligación "ex lege", de contenido pecuniario (63). La obligación tributaria, como relación obligatoria que es, precisa la existencia de dos personas o, lo que es lo mismo, se desenvuelve entre dos sujetos: acreedor y deudor que ocupan, respectivamente, la posición activa y pasiva de aquélla. Es sujeto activo o acreedor aquél que tiene el derecho a exigir el pago de la obligación. Es sujeto pasivo el obligado a entregar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria. De esta manera puede definirse el sujeto pasivo de la obligación tributaria como la persona natural o jurídica que asume la posición deudora en el seno de la expresada obligación (64).

Aunque frecuentemente esta titularidad pasiva es asumida por una sola persona, no hay ningún inconveniente, sin embargo, para que dicha parte esté integrada por más de un sujeto. Aparecen así los casos de pluralidad de sujetos en la obligación, a los que designamos con el nombre de supuestos de plurisubjetividad tributaria, que pueden genéricamente caracterizarse como aquellas situaciones complejas en las que confluyen una multiplicidad de actuaciones o titularidades de diversas personas (65). Cuando se dice que existe pluralidad subjetiva "cuando los efectos de un hecho jurídico se extienden al mismo tiempo a distintos sujetos" (66) se está señalando un posible presupuesto de la pluralidad de titularidad

des. pero, adviértase bien, no es más que un posible presupuesto de aquel fenómeno, que en modo alguno puede reconocerse como presupuesto identificador del mismo (67). La plurisubjetividad implica únicamente el concurso de titularidades pasivas y tal es lo que acaece cuando más de un miembro de la unidad familiar obtiene renta. En este caso la unidad familiar implica una confluencia de titularidades subjetivas, en el sentido de que la pertenencia a una unidad familiar tiene como consecuencia para el sujeto pasivo el que éste asume la titularidad de la obligación tributaria, no aisladamente, sino junto a otras personas, compartiendo o integrando todas ellas la posición deudora.

De las distintas formas posibles de organización de las obligaciones subjetivamente complejas (68), la más frecuente en el ámbito del Derecho tributario, así como la más adecuada a este campo normativo en el que se trata de garantizar al máximo el interés concretado en la realización del crédito tributario (69) es la solidaridad. La solidaridad pasiva se caracteriza porque cada deudor está obligado a cumplir por sí solo y de una sola vez toda la prestación. "Cada uno es por sí solo -dice Díez Picazo-, ('uti singuli') deudor de la totalidad" (70).

La unidad familiar no constituye una excepción a esta regla general, ya que el artículo 31,2 de la Ley del Impuesto dispone que "Los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acu

mulación de rendimientos e incrementos e patrimonio previstos en el artículo séptimo, apartado tres de esta Ley...".

La relación entre plurisubjetividad y solidaridad aparece así clara: aquélla es el presupuesto de ésta, lo que se expresa frecuentemente con la afirmación de la solidaridad pertenece al ámbito de los fenómenos jurídicos subjetivamente complejos (71).

Pero, al mismo tiempo, se manifiesta con nitidez la diferencia entre ambos fenómenos (72). Por subjetividad hay que entender asunción de la titularidad pasiva de la obligación tributaria, cualidad que se ostenta por haber realizado el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que hace surgir o del cual nace aquélla obligación. La solidaridad pasiva es una forma típica de organización de la pluralidad de deudores en la relación obligatoria, que se caracteriza porque cada uno de aquéllos tiene por sí solo e individualmente el deber de cumplir íntegramente la prestación objeto de la relación obligatoria.

Al determinar el sujeto pasivo de una obligación contestamos a la pregunta ¿quién responde?. Cuando precisamos que ese sujeto pasivo responde solidariamente estamos contestando una pregunta distinta: ¿cómo responde?. La solidaridad, por tanto, no determina "quién" asume la posición deudora, sino "cómo" se asume ésta, afectando no tanto al sujeto como a la deuda.

Estas ideas pueden resumirse en la afirmación según

la cual la plurisubjetividad constituye un "prius" respecto a la solidaridad y tal principio, aplicado al tema que nos ocupa, implica que en el sometimiento conjunto y solidario al impuesto de los sujetos integrados en una unidad familiar debe diferenciarse claramente: 1) la asunción de la propia cualidad de sujeto pasivo; 2) la solidaridad en la deuda tributaria, de todos y cada uno de esos sujetos pasivos; 3) la propia estructura de la relación obligatoria solidaria, en cuanto forma de organización de una obligación subjetivamente colectiva (73).

B.- Noción jurídico legal de la unidad familiar.

a) El punto de partida: la persona física.

El punto de partida de toda consideración de la unidad familiar lo constituye, tal como se desprende de los artículos 4º y 5º de la Ley, la persona física (74). Primero, porque la persona física es la única a la que se atribuye la subjetividad de la obligación tributaria (art. 4º,1). Segundo, porque la unidad familiar, como fenómeno personal, no es más que la designación unitaria de un conjunto de personas físicas (art. 5º, "Modalidades de unidad familiar").

Pero es que, además, la unidad familiar aparece, en primer término, como un criterio de distinción entre sujetos pasivos, estableciéndose una diferencia fundamental entre ellos según formen parte o no de una unidad familiar (art. 4º,2). En este sentido, se habla de unidad familiar para ex-

presar los efectos que se derivan del hecho de la pertenencia a una unidad familiar para el sujeto pasivo en ella incluído, en orden a la aplicación del impuesto y a la determinación de la obligación tributaria.

La unidad familiar surge así como punto de referencia de situaciones jurídicas pero, entiéndase bien, no quiere decirse con ello que constituya un centro autónomo de imputación de efectos jurídicos (75), sino que de la pertenencia al grupo llamado unidad familiar se derivan determinados efectos para las personas físicas en él incluídas. La unidad familiar no asume en ningún caso la titularidad jurídica, que es siempre asumida por la persona física, pero el contenido de la situación jurídica de esta última (76) se ve alterado, cualificado, en virtud de su pertenencia a una unidad familiar. Por ello, como indica Ramallo, si bien el punto de partida hay que situarlo en la persona física, inmediatamente hay que distinguir entre sujeto pasivo persona física individual y sujeto pasivo persona física que sea miembro de una unidad familiar (77).

De esta manera, la relación unidad familiar-sujeto pasivo es entendida meramente como planteamiento inicial de aquella figura, pero no como elemento adecuado en punto a una incardinación sistemática de la unidad familiar.

- b) La unidad familiar como parte integradora del elemento subjetivo del hecho imponible. su incidencia en la configuración del elemento objetivo del presupuesto de hecho.

Al tratar del problema de la identificación de los sujetos pasivos ponía de manifiesto Berliri que "es necesario apartar del camino numerosas cuestiones que los autores suelen afrontar al tratar este tema, pero que no tienen nada que ver con él". La primera de estas cuestiones la refería el maestro italiano al hecho de que "al hablar de los sujetos pasivos de la obligación tributaria se suele aludir, sobre todo, a la influencia que sobre el nacimiento de dicha obligación pueden ejercer la naturaleza física o jurídica del contribuyente, el estado civil, la profesión, la nacionalidad, etc..", siendo, sin embargo, evidente, continúa Berliri, "que estas distinciones se refieren a la determinación del presupuesto de hecho cuya realización origina la relación jurídica..., pero nunca a la teoría de los sujetos de la obligación tributaria" (78).

Esta consideración es perfectamente válida con relación al tema que nos ocupa, en el sentido de que la distinción fundamental entre sujetos pasivos, según se trate de una persona física individual o de una persona física que pertenezca a una unidad familiar, o lo que es lo mismo, la pertenencia a una unidad familiar como hecho cualificador del sujeto pasivo, ha de verse reflejada en la configuración del presupuesto de hecho, y no en la propia determinación del sujeto

pasivo de la obligación tributaria.

La necesidad de precisar la incidencia de la unidad familiar o, si se prefiere, de la pertenencia a una unidad familiar, sobre la configuración del hecho imponible, es asimismo evidente al tomar en consideración que los sujetos pasivos componentes de una unidad familiar quedan sometidos a un "régimen" especial o particular, tal como se desprende del número 2 del artículo 4º de la Ley (79).

Como es sabido, el hecho imponible se integra de dos elementos fundamentales: uno, objetivo, que consiste en aquella "situación de hecho" a la que la ley vincula cada impuesto en particular; otro, subjetivo, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento para que nazca a su cargo la deuda impositiva" (80).

Aunque la importancia de este segundo elemento fué ya señalada por Jarach, al afirmar que el aspecto subjetivo del presupuesto consiste tanto en la definición de los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, "como de las relaciones que existen entre estos sujetos y el hecho, es decir, en una relación causal o lógica, que vincula los sujetos con el hecho que se ha verificado en la realidad" (81), corresponde a Saínz de Bujanda el haber precisado la significación del elemento subjetivo que ahora nos interesa. Afirma el profesor de Madrid que la significación del aspecto subjetivo del presupuesto no se circunscribe a esas dos cuestiones, si-

no que, por el contrario, ofrece además una significación estructural para el propio presupuesto objetivo. El aspecto subjetivo (determinación del elemento personal de la relación tributaria) trasciende a la propia sustancia objetiva del presupuesto, desempeñando una función configuradora sobre el mismo (82). Tal es lo que acontece en los impuestos personales, en los cuales el presupuesto objetivo carece de sustantividad desconectado del sujeto, de forma que aquél, dice Saíñz de Bujanda en conocida expresión, "no puede ser pensado", ni "consiguientemente definido", más que por referencia a una persona determinada (83).

Si trasladamos tales conceptos al ámbito de nuestro vigente IRPF resulta, como es claro, que se trata de un impuesto personal, ya que recae sobre la renta global (art.3 de la Ley) y ésta solo puede concebirse como objeto impositivo si va referida a un sujeto concreto y determinado, que es el que hace posible la constitución del presupuesto objetivo (84).

Pués bien, en el supuesto que nos ocupa lo que ocurre es que este sujeto concreto y determinado es una persona física, pero no una persona física aislada, independiente, sino una persona física que pertenece a una unidad familiar, un sujeto cualificado por el hecho de su inclusión en una unidad familiar, de manera que la estructura del presupuesto objetivo sólo puede determinarse teniendo en cuenta el hecho de esa pertenencia. En este sentido, puede afirmarse que la unidad familiar, forma parte del elemento subjetivo del hecho imponien

ble (85), en cuanto la relación del sujeto con el elemento objetivo se encuentra influida, matizada, por la inclusión de aquél en el grupo familiar, siendo, además, la existencia de este grupo la única forma posible de explicar la configuración del presupuesto objetivo.

Ahora bien, la afirmación de que la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar despliega una significación estructural sobre la configuración del elemento objetivo del presupuesto de hecho, carecería, obviamente, de validez, si no la corroborásemos con las propias disposiciones reguladoras del impuesto o, lo que es lo mismo, si no concretásemos esa significación estructural.

Muy sucintamente, ya que hemos de ocuparnos del hecho imponible en un capítulo posterior, la significación señalada puede concretarse en los siguientes términos. En cuanto al aspecto material (86) ofrece una especial importancia la norma contenida en el artículo 19,3, de la Ley, según la cual, a efectos de determinación de los rendimientos netos procedentes del trabajo, del capital y de actividades empresariales y profesionales, "no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso...: b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba". Aunque incardinada en un precepto dedicado a la determinación de la base, esta norma implica que un sujeto, el titular de una actividad comercial, por ejemplo, ha de considerar obtenidos como rendi

mientos propios los pagos efectuados a otra persona y que por tanto, en principio, sería renta obtenida por esta última. Ello, únicamente, por razón de la existencia de una unidad familiar.

En el aspecto espacial, es apreciable la influencia que sobre su configuración puede ejercer la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar, ya que establece el artículo 6º,3 de la Ley, que "Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar". Se trata, ciertamente, de un aspecto controvertido, ya que si bien se regula el concepto de residencia de la unidad familiar no se prevén con claridad cuáles son los efectos de esa residencia. Así, el Consejo de Estado, en su Dictamen al Proyecto del primer Reglamento del Impuesto, proponía la supresión del apartado b) del artículo 12 del mismo, que no llegó, sin embargo, a suprimirse, pasando a integrarse en el artículo 13 del texto reglamentario. En concreto, dispone el artículo 13 del Reglamento (87):

"Son sujetos pasivos del impuesto por obligación personal:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y
- b) las personas físicas que, aún no residiendo habitualmente en territorio español, formen parte de una unidad familiar que se considere residente en dicho territorio".

Entendía el Consejo de Estado que este apartado b) debía

suprimirse, entre otras razones, por que "la circunstancia de que el artículo 6,3 de la Ley 44/1978 considere que la unidad familiar es residente en territorio español en determinados supuestos no puede desvirtuar lo establecido en el artículo 4,1 de la misma Ley" (88).

Por lo que se refiere al aspecto temporal, el sujeto pasivo, persona física, puede ver interrumpido el periodo impositivo por causa imputable a otra persona, miembro de la unidad familiar a la que aquél pertenezca. En efecto, según el artículo 24,1 de la Ley, "El periodo impositivo será inferior al año para el sujeto pasivo que falleciera en día distinto del treinta y uno de diciembre, y para los demás sujetos pasivos incluidos en la misma unidad familiar". Asimismo, se prevén otras causas, relacionadas con la existencia de una unidad familiar, que dan igualmente lugar a un periodo de imposición inferior al ordinario, esto es, al anual; según el número 7 del artículo 24, "El periodo impositivo será también inferior al año en los casos de disolución o separación matrimonial, produciéndose el devengo en la fecha de la sentencia...".

Con relación al aspecto cuantitativo, únicamente señalar la problemática de si la acumulación de rentas debe entenderse producida en el hecho imponible o en la base imponible (89), lo que es especialmente importante teniendo en cuenta la "compensación" que en ocasiones se producirá entre la renta positiva de unos miembros y la renta negativa de otro u otros, así como la posibilidad de compensar la base imponible

negativa de un ejercicio con la de los cinco ejercicios siguientes (90), lo cual supone una comunicación entre periodos impositivos cuyo alcance respecto del hecho imponible de los periodos "compensados" está aun por precisar.

Somos conscientes de la indeterminación contenida en esta concreción -valga la paradoja- de los efectos que de la pertenencia a una unidad familiar pueden derivarse sobre la configuración del elemento objetivo del hecho imponible. Fácilmente se advierte la amplia y compleja problemática que de la presencia de una unidad familiar se deriva, a efectos de la determinación del presupuesto de hecho, problemática que no corresponde abordar en este momento. Sin embargo, en orden a admitir que la unidad familiar forma parte del elemento subjetivo, desempeñando una función configuradora sobre el presupuesto objetivo, basta con que tal función se ejerza con claridad sobre uno de los aspectos señalados para que haya de admitirse aquella afirmación inicial. Y, en este sentido, es claro que en el aspecto temporal la existencia de determinados "periodos impositivos cortos" se debe única y exclusivamente al hecho de la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar. Quiere decirse que es suficiente con que uno solo de los diversos aspectos que integran la estructura del elemento objetivo del presupuesto de hecho presente una diferente configuración, según el sujeto pasivo sea una persona física aislada o una persona física componente de una unidad familiar, para que hayamos de plantearnos la incidencia de esta última sobre la determinación de aquel presupuesto. Y dado que, en efecto, en el aspecto temporal se aprecia con

toda claridad la influencia de la unidad familiar, no obsta a la admisión de una función configuradora de la misma, en el sentido señalado, el hecho de que sea problemática la precisa determinación de su incidencia sobre los restantes aspectos del presupuesto objetivo.

Pensamos, en definitiva, que el hecho de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar trasciende a la configuración del presupuesto de hecho que hace surgir la obligación tributaria. El presupuesto de hecho es realizado (91) por la persona física, única a la que se atribuye la subjetividad de este impuesto, pero en la relación en que el sujeto se encuentra con el hecho hipotéticamente previsto en la norma y acaecido en la realidad, se hace presente la existencia del grupo familiar en el que el individuo se encuentra inserto. De los dos aspectos esenciales que ofrece la significación estructural del elemento subjetivo, a saber: definición del sujeto pasivo de la obligación tributaria y función configuradora del presupuesto objetivo, es en este último en el que debe situarse la influencia de la unidad familiar (92).

Quizás pudiera pensarse que con la caracterización señalada acaba la determinación de lo que la figura de la unidad familiar supone. Sin embargo, la propia significación que el hecho imponible presenta en todo tributo, evidencia que la realidad unidad familiar no puede acabar ahí, antes al contrario, la influencia de la unidad familiar en la configuración del hecho imponible plantea la necesidad de abordar la presencia de la misma en la relación obligatoria derivada de

aquél y en la relación jurídica tributaria, en sentido amplio, de la que aquella forma parte.

- c) La unidad familiar como punto de referencia de situaciones jurídicas subjetivas.

Hasta ahora hemos limitado el análisis de la unidad familiar al ámbito de la obligación tributaria. Sin embargo, para comprender el alcance y trascendencia de esta figura es preciso hacer una referencia, siquiera sea mínima, a su proyección sobre la relación jurídica tributaria entendida en sentido amplio. Ello es, asimismo, necesario en orden a una justificación del contenido de nuestro trabajo que, desde una perspectiva sistemática, queda fundamentalmente referido a la obligación tributaria principal.

Como ya quedó indicado, la unidad familiar constituye un punto de referencia de situaciones jurídicas (93), en el sentido de que de la pertenencia a una unidad familiar se deriva una distinta configuración de la posición asumida, en cada caso, por los sujetos en aquélla integrados, respecto a la que estos mismos sujetos asumirían en el supuesto de no formar parte de una unidad familiar.

A pesar de la proximidad terminológica entre la consideración de la unidad familiar como punto de referencia de situaciones jurídicas, de un lado, y la significación de lo que constituye un "sujeto de derecho" para un sector doctrinal, por otro (94), no se plantea el problema de que aquella figura pueda ser considerada como un supuesto de esta naturaleza,

ya que, si bien constituye un punto de referencia de cara a la configuración de determinadas situaciones jurídicas, los efectos derivados de esa referencia son siempre imputados a, y asumidos por, la persona física (95). Dicho con otras palabras, la pertenencia a la unidad familiar es un criterio cualificador de la persona física y de la posición por ésta asumida; por lo tanto, se trata de determinar la situación jurídica respecto de una persona, pero no la situación jurídica de la unidad familiar, entendida ésta como centro autónomo o independiente de las personas que la integran.

Respecto a la obligación tributaria, la influencia de la unidad familiar se manifiesta en una específica configuración de los elementos que integran la estructura de la misma y constituye, por tanto, un régimen de la expresada obligación. Ahora bien, esa influencia no se manifiesta en la asunción, en sí misma considerada, de la titularidad jurídica, sino en el contenido de la situación jurídica ya asumida.

Mayor trascendencia, desde la perspectiva de la subjetividad, presenta la unidad familiar con relación a otras obligaciones y deberes, ya que, en algunos de ellos, la presencia de una unidad familiar puede alterar la determinación del sujeto que asume la titularidad pasiva correspondiente, esto es, puede ocurrir que, por pertenecer a una unidad familiar, el sujeto pasivo de la obligación tributaria asuma la titularidad pasiva de otras relaciones o vínculos distintos de aquélla, que no asumiría en el caso de constituir un sujeto pasivo independiente.

En definitiva, lo que quiere decirse es que los distintos vínculos y relaciones que integran la relación jurídica tributaria en sentido amplio ofrecen una específica configuración con relación o por referencia a la unidad familiar, o más concretamente, cuando el sujeto pasivo pertenece a una unidad familiar. Respecto a la obligación tributaria principal esta específica configuración se concreta en el contenido de la relación obligatoria, mientras que en otras obligaciones y deberes distintos de aquélla, la unidad familiar puede suponer, además, una alteración en la titularidad subjetiva de la situación jurídica de que se trate. Estas ideas son las que, a nuestro entender, se encuentran contenidas en aquellas expresiones según las cuales la unidad familiar constituye un concepto técnico de remisión de normas, o un parámetro definidor de ciertas obligaciones tributarias (96).

a') Consideraciones sistemáticas: relación jurídica tributaria, obligación tributaria, y unidad familiar.

El estudio de las situaciones jurídicas subjetivas a que dá lugar la aplicación del impuesto, ha escrito Soler Roch, ha constituido, tradicionalmente, uno de los temas fundamentales de la dogmática jurídica tributaria, que se ha desarrollado, en gran medida, en base a la configuración de las relaciones entre la administración y el contribuyente y a sus respectivas posiciones jurídicas en el procedimiento tributario (97). Tal evolución adquiere su máxima expresión en la teoría de la relación jurídica tributaria, que ofrece un ins-

trumento conceptual válido para la explicación del fenómeno tributario (98).

Como es sabido (99), la aplicación de las normas tributarias en general y del impuesto en particular, da lugar a una multiplicidad de vínculos jurídicos, cuyo núcleo fundamental viene constituido por aquella relación obligatoria que comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago. A esta relación básica se le denomina obligación tributaria o, también, relación jurídica tributaria en sentido estricto, mientras que con la expresión relación jurídica tributaria entendida en sentido amplio se designa "el conjunto de vínculos jurídicos que las normas tributarias producen entre el ente público y los contribuyentes, incluida, entre esos vínculos, la estricta obligación tributaria"(100).

Aunque estas ideas se encontraban ya implícitas en la obra de Giannini, que fué el primero en configurar el concepto de relación jurídica tributaria (101), fué Berliri quien precisó tal concepto, distinguiéndolo del de obligación tributaria y poniendo de manifiesto la "indeterminación" de la concepción apuntada por el maestro de Bari (102). Para Cortés Domínguez y Martín Delgado, la indeterminación de que habla Berliri puede concretarse en el origen y el contenido de la relación tributaria (103). En efecto, Berliri, consciente de la existencia de aquella pluralidad de obligaciones y deberes, junto al deseo de ofrecer una visión unitaria del fenómeno tributario (104), formula su conocida tesis de la relación

jurídica tributaria de contenido complejo, caracterizada por la "vis" atractiva del núcleo central, del que dependen, en mayor o menor grado, los restantes "deberes, obligaciones, prohibiciones, potestades y derechos regulados por una ley tributaria" (105). Ese núcleo central está constituido por una obligación tributaria actual o potencial, de manera que la existencia, al menos eventual, de una obligación tributaria es necesaria para que pueda hablarse de relación jurídica tributaria (106). La relación jurídica tributaria se diferencia de la obligación tributaria tanto por su contenido, que es en aquélla más complejo -pues comprende, salvo excepciones, junto a la obligación tributaria otras relaciones jurídicas- cuanto por sus respectivos sujetos, ya que en la relación jurídica tributaria pueden participar también otras personas distintas del sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria (107). En definitiva, la aplicación del impuesto dá lugar a una pluralidad de situaciones jurídicas subjetivas, correspondientes a la pluralidad de vínculos y relaciones integrados en la relación jurídica tributaria.

Pués bien, habiendo manifestado ya que la unidad familiar constituye una realidad que afecta al contenido de la posición de las partes que, en cada caso, aparecen implicadas en la aplicación del tributo, y resultando, por consiguiente, que la unidad familiar despliega su eficacia sobre la obligación tributaria y también sobre otras obligaciones y deberes distintos de aquélla, es evidente que un estudio exhaustivo de esta figura debe quedar referido a la relación jurídica tributaria en sentido amplio y no sólo a la obligación tribu-

taria. Sin embargo, tal modo de operar no sería conveniente, sobre todo por las dos razones siguientes: primero, porque la multiplicidad y heterogeneidad de situaciones jurídicas subjetivas que se desarrollan en el fenómeno tributario exigiría una amplitud tal en su tratamiento que sólo es posible conceder en detrimento de la obligación tributaria (108). Segundo, porque puestos en trance de elegir, la obligación tributaria, cuyo protagonismo la ha erigido en centro primordial de atención por parte de la doctrina, ofrece un marco conceptual más elaborado para centrar el estudio de la unidad familiar (109).

Ahora bien, aunque no podamos sustraernos aquí al influjo de esta realidad, tampoco pueden desconocerse los resultados del estado actual de la doctrina científica sobre la determinación de aquella multiplicidad de obligaciones y deberes (110). Por ello, aunque nos referiremos, fundamentalmente, al tratamiento de la unidad familiar en el ámbito de la obligación tributaria, una vez analizada ésta habremos de referirnos a otros vínculos y situaciones integrados en la relación jurídica tributaria.

En definitiva, aunque la unidad familiar es una realidad tributaria que afecta al contenido de las distintas situaciones jurídicas subjetivas derivadas de la aplicación del impuesto, y conceptualmente, por tanto, ha de tenerse presente su influencia sobre la relación jurídica tributaria en sentido amplio, estudiamos la unidad familiar, fundamentalmente, en el ámbito de la obligación tributaria, sin perjuicio de

las referencias que, en su momento, hagamos a la relación jurídica tributaria.

b') La unidad familiar como un régimen específico de la obligación tributaria.

Hemos visto que la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar forma parte del elemento subjetivo del hecho imponible, ejerciendo una función configuradora sobre el presupuesto objetivo. Pero una vez precisada o ejerciada esa función, se agota la influencia de la unidad familiar sobre el nacimiento de la obligación tributaria y la atribución de la misma a un sujeto determinado. La asunción de la titularidad pasiva de la obligación tributaria ha de venir determinada, exclusivamente, por la relación en que la persona física se encuentre en la realidad con el hecho hipotéticamente previsto en la norma; ello no implica una contradicción con la afirmación anterior, teniendo en cuenta las diferentes significaciones estructurales del elemento subjetivo del presupuesto de hecho.

En este punto adquiere la mayor importancia la distinción entre lo que es la subjetividad y aquello que constituye la solidaridad, que ha de quedar referida a la deuda tributaria y no a la determinación de la persona que asume la titularidad pasiva de la obligación tributaria.

Si continuamos analizando la estructura de la obligación tributaria veremos que en cada uno de sus elementos cons

titutivos se hace patente la presencia la unidad familiar. No parece necesario, a estas alturas de la exposición, insistir en la importancia que la unidad familiar presenta sobre la cuantificación de la obligación tributaria. Por lo que se refiere a la base imponible, ha de tenerse en cuenta no sólo la acumulación de rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar (art. 7º,3 de la Ley y art. 17.1 del Reglamento), sino también la existencia de normas concretas para la propia determinación de la base. En este sentido, dispone el artículo 7º,4 de la Ley que "En los supuestos de anualidades por alimentos satisfechos entre cónyuges por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como ingreso del perceptor y no constituirá renta gravable en el alimentista" (111). El Reglamento incluye esta norma en el Capítulo V, dedicado a la "Determinación de la renta", dentro de su Sección IV, "Incrementos y disminuciones patrimoniales", disponiendo en el artículo 89 que el importe de tales anualidades "se computará como incremento patrimonial del perceptor y como disminución en el obligado a satisfacerlas" (112).

En este mismo orden de consideración, el artículo 19 de la Ley, al que ya nos hemos referido, artículo dedicado a lo que constituye rendimientos netos, determina, en el apartado b) de su número 3, que no tendrán la consideración de gasto deducible en ningún caso, "Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se compu-

tarán como ingreso de la persona que los reciba" (113). La misma norma viene recogida en el artículo 75,b) del Reglamento, en el que se precisa lo que no son gastos deducibles (114). No obstante, hay que tener en cuenta en este punto lo dispuesto en el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, por el que se modifican los preceptos reglamentarios relativos al régimen de estimación objetiva singular. Nos ocuparemos de ello al analizar el régimen de la unidad familiar; baste aquí con indicar que el citado Real Decreto ha supuesto una excepción a la norma contenida en el artículo 19,3,b) de la Ley, en cuanto al régimen de estimación objetiva singular se refiere. Naturalmente el problema que puede plantearse en este punto es la legalidad del Real Decreto de referencia, dado el carácter taxativo de la disposición legal.

El mismo artículo 19 de la Ley del Impuesto incluye, en otro lugar de su contenido, la presencia de la unidad familiar, al permitir la deducción de "las cantidades destinadas por el sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar al seguro de accidentes del personal" (art. 19,1,segundo,b,b') y a las instituciones de previsión del personal, siempre que, en este último caso, su administración y disposición no corresponda a aquéllos (art. 19,1,segundo,b,c') (115).

En la determinación de rendimientos procedentes del capital inmobiliario es trascendente la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar, ya que se comprenderán como tales, "en el supuesto de los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, la cantidad que resulte de aplicar el

tipo del tres por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto" (art. 16,1,b, de la Ley, y art. 48,1 del Reglamento), pero ese porcentaje se elevará al diez por ciento si se trata de vivienda "propiedad de persona distinta del promotor, que se encuentre desocupada durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, y que pertenezca a miembros de una unidad familiar que posea más de tres viviendas" (art. 16,1,c de la Ley, y art. 50,1 del Reglamento).

En cuanto al régimen de estimación objetiva singular, hay que tener en cuenta la ya indicada modificación del régimen fiscal de las retribuciones efectuadas entre los miembros de una unidad familiar, por cuanto el sistema de estimación objetiva singular normal incluyen entre los costes de personal deducibles para calcular los rendimientos netos, "las retribuciones imputables al titular de la actividad y demás miembros de la unidad familiar que trabajen en la misma"(art. 102,1,segunda,apartado a, del Reglamento, modificado por el Real Decreto 2933/1983). Dichas retribuciones no sólo se computan como gastos deducibles sino que también se integran en el rendimiento neto de la actividad empresarial o profesional de que se trate (art. 102,tercer,1 del Reglamento modificado). Asimismo, los límites de volumen de operaciones y número de operarios, establecidos como requisitos para poder solicitar la aplicación de este régimen quedan referidos al conjunto de todas las actividades desarrolladas por todos los

miembros de una misma unidad familiar (art. 99,4 del Reglamento según su nueva redacción). Análoga norma se contiene en el artículo 103,3 del Reglamento, igualmente de nueva redacción, en cuanto a los límites de procedencia del procedimiento simplificado de estimación objetiva singular.

La unidad familiar influye, asimismo, en la determinación del tipo aplicable, que será el que corresponda a la base acumulada, así como a las deducciones de la cuota, ya que el presupuesto de buena parte de las mismas lo constituye, precisamente, la existencia de una unidad familiar (116).

En cuanto al pago de la deuda, como causa normal de extinción de la obligación tributaria, los miembros de la unidad familiar responden solidariamente, como sabemos, del pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los sujetos en aquélla incluidos (art. 31 de la Ley y art. 133 del Reglamento).

Por todo ello bien puede concluirse que la unidad familiar constituye todo un régimen de aplicación del Impuesto y de determinación de la obligación tributaria, entendida esta expresión en un sentido amplio y no sólo como significativa de la estricta cuantificación de la prestación tributaria.

c') Incidencia de la unidad familiar en la configuración de la relación jurídica tributaria.

La consideración expuesta de la unidad familiar

no puede desvincularse, conceptualmente hablando, de la consequente influencia de tal figura sobre la configuración de la relación jurídica tributaria, dada la relación existente entre la obligación tributaria y los restantes vínculos y relaciones que integran el contenido de aquélla. En efecto, aunque tales vínculos y relaciones tengan un presupuesto de hecho autónomo, guardan siempre una relación con la obligación tributaria principal, ya actual, ya potencial o eventual.

Así, y por lo que se refiere a las situaciones jurídicas de contenido obligacional (117), tanto las "obligaciones tributarias a cuenta", como las "obligaciones accesorias" que surgen de la realización de un hecho autónomo, guardan una relación directa con la obligación tributaria. Las primeras, por la dependencia de sus efectos jurídicos, necesariamente referidos a la obligación tributaria principal; las segundas, porque sin la existencia de esta última sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesoria (118).

Las obligaciones extratributarias traen su causa, fundamentalmente, de una obligación tributaria ya satisfecha, y en cuanto a los deberes tributarios, desempeñan un "papel instrumental, en relación con la existencia -real o potencial- de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo " (119).

Muy sucintamente, la influencia de la unidad familiar respecto a la configuración de estas obligaciones y deberes en el ámbito del IRPF **puede concretarse en lo siguiente:** En primer lugar, el Reglamento del Impuesto, dispone, en su artículo 133,2 que la solidaridad de los miembros de la unidad

familiar, establecida para la obligación tributaria principal, "se entiende igualmente existente para los fraccionamientos de pago".

En cuanto a las obligaciones accesorias, en sentido técnico, debe considerarse una prestación específica de esta naturaleza, como afirma Soler Roch, "el recargo previsto en el supuesto de que los cónyuges integrados en una misma unidad familiar presenten su declaración por separado" (art.34,3 de la Ley, y art. 141 del Reglamento) (120).

Por otra parte, la obligación solidaria de los miembros de la unidad familiar, se extiende a todos los conceptos incluidos en la deuda tributaria, tal como aparece configurada en el artículo 58 de la LGT. Expresamente, en este sentido, se refiere al "recargo de apremio y las sanciones pecuniaras", el artículo 31,4 de la Ley, explicitando el artículo 133,3 del Reglamento que "todos los sujetos pasivos que compongan la unidad familiar quedarán solidariamente obligados al pago de las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los arts. 77 a 82 de la Ley General Tributaria".

Entre las obligaciones extratributarias, nos encontramos con el prorrateo entre los deudores solidarios miembros de la unidad familiar, regulado en el artículo 31 de la Ley, y 134 y 135 del Reglamento.

Reglas especiales rigen asimismo el deber de declarar, cuando el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar (art. 34 de la Ley, y 138 a 141 del Reglamento).

Como recapitulación de los expuesto podemos concluir afirmando que la unidad familiar constituye todo un régimen de la relación jurídica tributaria en general, y de aplicación y determinación de la obligación tributaria, en particular.

3. CONFIGURACION SUBJETIVA DE LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- Ideas preliminares.

a) La unidad familiar como realidad jurídica tributaria.

En su significación más estricta, la expresión unidad familiar no es otra cosa que la designación unitaria de un conjunto de personas físicas unidas por lazos familiares o vínculo de parentesco. Se trata, por tanto, de una realidad puramente personal o subjetiva.

El legislador español de 1978, a la hora de formular la configuración subjetiva de la unidad familiar toma como base la familia "nuclear", típica de la sociedad industrial avanzada, constituida por los progenitores y los hijos en su caso, y no la familia "prolongada", en la que se incluyen otros parientes (121).

La necesidad de que el legislador tributario defina lo que debe entenderse por unidad familiar, esto es, que precise o delimite las personas que han de considerarse incluidas en aquella designación unitaria, deriva del hecho de que estamos ante una figura que asciende al mundo jurídico directamente a través de la normativa tributaria, sin haber sido previamente configurada en otra rama del Ordenamiento. Fuera de la legislación tributaria, el conjunto de personas que, en cada caso, constituye una unidad familiar, integra una realidad social y económica, pero no una realidad jurídica (122). La unidad familiar es una realidad jurídica exclusivamente

en el ámbito del sector del ordenamiento que llamamos Derecho financiero y tributario. Se trata, por tanto, de una realidad exclusivamente tributaria, desde un punto de vista jurídico (123).

En este orden de cosas, se ha señalado que "la Ley del IRPF no pretende, en absoluto, modificar el régimen jurídico privado de la familia... La Ley sólo pretende... definir y regular la unidad familiar a efectos del IRPF y, en sentido inverso, a efectos del IRPF la unidad familiar debe ser entendida única y exclusivamente en los términos empleados y con los límites fijados de forma expresa por la Ley del Impuesto" (124).

b) Las dudas entre los conceptos económicos y jurídico privados.

La determinación de lo que debe entenderse por unidad familiar a efectos de la ley tributaria, puede llevarse a cabo con arreglo a criterios diferentes: el legislador puede optar por dar primacía a la realidad de hecho que en cada supuesto constituya la familia, o vincularse a los límites jurídico privados establecidos en la ley civil; y dentro de éstos, puede atenerse a los puramente relacionales del Derecho de familia o a los que regulan las relaciones económicas familiares.

El legislador español de 1978, como regla general, huye de las situaciones de hecho (125) y parte de su sometimiento al ordenamiento civil, pero "esos límites civiles no

son los económicos regulados por la Ley civil, sino los puramente relacionales del Derecho de familia" (126). Aparece así una importante contradicción, subrayada por el profesor Ramallo, en el sentido de que, por un lado, se da entrada a la unidad familiar en base a razones de orden fundamentalmente económico (127), considerándose que es la forma de tributación que más adecuadamente se ajusta a la realidad económica de la familia y, sin embargo, de otra parte, se prescinde de las normas civiles que regulan las relaciones económicas familiares que son, precisamente, las que indican cuál es la realidad económica del grupo familiar. "Así -escribe Ramallo- se ve la preponderancia del vínculo matrimonial por encima del régimen económico vigente en el matrimonio. La sociedad de gananciales o separación de bienes es indiferente en la medida en que exista matrimonio. La disolución de la sociedad de gananciales no produce consecuencias a efectos de incrementos o disminuciones patrimoniales (art. 20,2, párrafo 4, IRPF) sea o no fruto de la disolución del matrimonio y no produce, por lo tanto la aparición de nuevas unidades familiares, ya que estas nuevas unidades aparecerían a raíz de la disolución matrimonial, entre otras causas" (128).

La no consideración, como norma general, de las circunstancias de hecho, lleva a no conceder ninguna relevancia a la separación matrimonial (129), salvo que haya recaído sentencia judicial, y aunque haya sido interpuesta demanda de separación y se hayan adoptado medidas provisionales al respecto (130). Pero incluso en este punto -no trascendencia de

las situaciones de hecho- surge la contradicción, al no darse ninguna relevancia a la adopción de medidas provisionales, por ejemplo, lo cual es fácil de probar, y sin embargo sí conceder trascendencia al hecho de que los hijos vivan con independencia de los padres, con la consecuencia de su exclusión de la unidad familiar de aquéllos (131).

La duda entre los conceptos económicos y jurídico privados se hace manifiesta, por otra parte, al tener en cuenta que, por un lado, se tiende a que desaparezcan agrupaciones de personas que se interpongan entre el Fisco y el individuo, y se instrumenta la imputación de rendimientos (art.12 de la Ley) y, por otro, se configuraba en el Proyecto de Ley a la unidad familiar como sujeto pasivo y como una de las modalidades previstas en el artículo 33 de la LGT, que son las que se quieren evitar precisamente con el régimen de transparencia fiscal (132).

Adviértase que no se trata de revivir aquí la polémica en torno a las relaciones entre la ley fiscal y la ley civil (133) -cuestión perfectamente delimitada (134)-, sino de destacar la falta de coherencia que en este punto se pone de manifiesto, que nos parece tanto más criticable por cuanto rompe con la tradición de nuestro Derecho tributario que, como hemos visto, tenía en cuenta la parte del ordenamiento privado referente a las relaciones económicas de la familia, por lo que a sistema de tributación conjunta se refiere. Un comentario más extenso de los diversos puntos señalados lo efectuamos al describir las distintas modalidades de unidad familiar.

Aquí únicamente queríamos resaltar que, como ha escrito Ramallo, la ley fiscal, en relación a la ley civil, tendrá que ir perfeccionando y limando esa ambigüedad entre conceptos económicos y jurídicos; de lo contrario, este enfrentamiento puede poner de manifiesto que la finalidad de aquélla es claramente recaudatoria (135).

Exponemos a continuación, en primer lugar, la descripción de los distintos tipos de unidad familiar, desde una perspectiva que podemos llamar estática, para después hacer referencia a las alteraciones o vicisitudes de la unidad familiar, esto es, la consideración de la misma desde un punto de vista dinámico (136).

A.- Modalidades de unidad familiar.

a) Precisiones conceptuales.

Antes de entrar en la descripción de los diferentes tipos de unidad familiar conviene hacer algunas puntualizaciones al respecto. En primer lugar, y como se desprende de lo dicho, la unidad familiar no es una categoría única, sino que existen distintas modalidades de lo que constituye unidad familiar, consagradas en el artículo 5º de la Ley del Impuesto. Por otro lado, hemos indicado ya que la unidad familiar designa un conjunto de personas físicas. Pues bien, al hablar de modalidades de unidad familiar nos estamos refiriendo a las diversas configuraciones subjetivas de la misma, esto es, a las diferentes categorías o grupos de personas que pueden en-

contrarse comprendidas en aquella designación. Bien puede decirse, por tanto, que al hablar de modalidades de unidad familiar en realidad lo que estamos haciendo es definir la realidad unidad familiar (137). Y, en este sentido, es válida la afirmación de que la unidad familiar no constituye una figura unitaria o única, por cuanto presenta una pluralidad de configuraciones subjetivas.

Cuando se habla de definición de la unidad familiar vuelve a suscitarse la importancia e íntima relación entre esta figura y el hecho de la acumulación de las rentas. Ciertamente, cuando la Ley define las modalidades de unidad familiar (art. 5º) está determinando las personas cuyas rentas van a ser acumuladas (art. 7º,3) o, lo que es lo mismo, determinar quiénes integran la unidad familiar supone tanto como precisar el ámbito subjetivo de la acumulación (138). Ahora bien, la acumulación, como hemos dicho reiteradamente, aún siendo un efecto importante y característico de la unidad familiar, no puede identificarse con el concepto de la misma. Esto es algo tan sencillo de entender como el hecho de que la unidad familiar existe y despliega importantes efectos aun que uno solo de sus miembros obtenga renta. Es decir, la unidad familiar es una realidad más amplia y, en cierto sentido, independiente de la acumulación de las rentas de sus miembros.

Idéntica confusión de concepto se manifiesta en esas comparaciones, relativamente frecuentes, que se efectúan entre quiénes forman parte de la unidad familiar y cuáles de

esos sujetos son relevantes a distintos efectos, como si según el efecto de que se trate, la unidad familiar estuviera constituida por unas u otras personas (139). La unidad familiar, en cada caso, está siempre constituida por los mismos sujetos, esto es, designa a idéntico conjunto de personas y, desde esta perspectiva, la unidad familiar es una figura homogénea, que opera con los mismos miembros a lo largo del desarrollo de la vida de la obligación tributaria (140). En definitiva, quiere decirse algo tan simple como que cuando la unidad familiar forma parte del presupuesto de una norma se trata siempre de la misma realidad personal. Cuestión distinta es que las normas unas veces se refieran a la unidad familiar en sí misma considerada -realidad personal, conjunto de personas físicas- y otras a una persona física que forma parte de una unidad familiar, cualificada por el hecho de su inclusión en una unidad familiar. Pero ello, claro está, no desvirtúa nuestra afirmación anterior.

A nuestro entender, el equívoco que cabe apreciar en el punto de referencia -errónea interrelación de concepto entre composición subjetiva de la unidad familiar y sujetos de la unidad familiar relevantes a distintos efectos- tiene su origen, en buena medida, en la tendencia a identificar miembros componentes de la unidad familiar con sujetos que asumen la titularidad de las diferentes situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar el fenómeno de aplicación del impuesto (141). Lo adecuado pensamos, es entender que la titularidad de las situaciones jurídicas subjetivas puede presentar una diferen-

te configuración según que el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal sea una persona física aislada o una persona física que forma parte de una unidad familiar (142). Esto es, por otra parte, lo verdaderamente trascendente de la figura que nos ocupa: no la realidad personal que constituye, sino los efectos derivados del hecho de la inclusión en ella del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

b) Descripción de las diversas modalidades. Incidencia de la reforma del Derecho de familia.

a') Unidad familiar integrada por ambos cónyuges.

Según el artículo 5º,1 de la Ley, constituye la primera modalidad de unidad familiar: "La integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores, legítimos, legitimados, naturales, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos". Es ésta la modalidad que podemos considerar "típica o fundamental" de unidad familiar (143), siendo el supuesto más frecuente (144). La problemática de la misma se centra, a nuestro modo de ver, en dos cuestiones: los hijos y la no trascendencia del régimen económico matrimonial.

Dos puntos esenciales han de ser examinados con relación a los hijos: las relaciones filiación y la inclusión-exclusión, de la unidad familiar, de los hijos emancipados. Lo que diremos al respecto es igualmente válido para las otras dos modalidades de unidad familiar en las que se incluyen hi-

jos (art. 5º,1,segunda y tercera).

En cuanto a la filiación, las referencias de la Ley a "los hijos menores legítimos, legitimados, naturales, reconocidos o adoptados" han de entenderse derogadas como consecuencia de la reforma del Código Civil llevada a cabo por la Ley 11/1981, de 13 de mayo (145), sobre filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio, y sustituidas por las nuevas clases de filiación reconocidas en nuestro derecho (146). En consecuencia, esta modalidad de unidad familiar debe entenderse integrada "por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores matrimoniales, los extramatrimoniales cuya filiación haya sido legalmente determinada y los adoptivos, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos" (147). El Reglamento, sin embargo, con una fórmula más sencilla, nos dice que constituyen esta primera modalidad de unidad familiar: "Los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos" (art. 15,1,a) (148).

Respecto de los hijos habidos fuera del matrimonio es necesario precisar que la filiación ha de quedar determinada legalmente (149) por alguno de los medios previstos en el artículo 120 del Código Civil (150), ya que, en caso contrario, no se da realmente relación de filiación jurídica alguna (151). La mera filiación biológica, ni antes ni después de la reforma del Código Civil, es relevante a efectos de unidad familiar. En efecto, la Ley de 8 de septiembre de 1978 excluía

de la unidad familiar únicamente los hijos ilegítimos en quienes no concurriera la condición legal de naturales (según la anterior terminología del Código Civil, art. 139), o lo que es lo mismo, los hijos ilegítimos no reconocidos (según la terminología, más explícita, de Lacruz y Sancho) (152), y ello tanto si su filiación era "conocida como desconocida", o sea, tanto si los progenitores eran conocidos como desconocidos (153). En definitiva, sólo se excluían y se excluyen de la unidad familiar los hijos cuya filiación no sea legalmente reconocida o determinada, respectivamente, y ello a pesar de las limitaciones con que anteriormente se regulaba el reconocimiento, ya que los hijos no naturales que hubieran sido unilateralmente reconocidos gozaban el mismo estado civil que los naturales reconocidos (154). La conclusión de que los hijos que lo sean biológicamente, pero cuya filiación no quede jurídicamente determinada, no pueden tenerse en cuenta a efectos del Impuesto, se ve avalada, como expone Ferreiro, por "razones obvias de seguridad" (155).

Quizás pueda parecer un contrasentido hablar de filiación extramatrimonial cuando el supuesto de unidad familiar que contemplamos ahora es aquel en el que están integrados ambos cónyuges. Sin embargo, hay que tener en cuenta sobre ello lo siguiente.

En primer lugar, nada dice la Ley del Impuesto acerca de que la relación de filiación haya de darse respecto de los dos cónyuges; basta, por tanto, con que el menor sea hijo de uno de los cónyuges para que constituya, con ambos, una uni-

dad familiar. Recuérdese que el artículo 5º,1,primera se refiere a "los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores..."; así, por ejemplo, si el padre o madre soltero, con un hijo extramatrimonial reconocido, contrae matrimonio, aunque su cónyuge no reconozca ni adopte al hijo, los tres forman una unidad familiar (156).

En segundo lugar, a las relaciones de filiación se refiere la Ley del Impuesto, con caracter general, al regular la primera modalidad de unidad familiar, remitiéndose a la misma en las modalidades segunda y tercera. Se produce, como es claro, una imprecisión legal en este punto, ya que no todas las clases de hijos pueden darse en todas las modalidades de unidad familiar (157). Es evidente que el padre o madre solteros, por ejemplo, no pueden tener hijos matrimoniales y, sin embargo, la Ley se refiere al "padre o madre solteros, y los hijos que reúnan los requisitos a que se refieren los dos números anteriores" (art. 5º,1,tercera), entre los que se encuentran los matrimoniales (158). Lo mismo cabe afirmar si en lugar de matrimoniales hablamos de hijos legítimos, a los que alude la Ley fiscal, de acuerdo con el Código Civil vigente al publicarse la misma.

En relación a los hijos adoptivos debe señalarse que al no hacer distinción las normas reguladoras del Impuesto entre adopción plena y adopción simple (arts. 172,178 y 180 del Código Civil), han de entenderse comprendidas ambas clases de adopción (159). No obstante, debería haberse recogido en el Reglamento la mención hecha por la Ley de los hijos

adoptivos (160).

Uno de los aspectos concretos de la regulación legal de la unidad familiar más controvertidos es el relativo a la inclusión en ésta de los hijos menores emancipados, a diferencia del Proyecto de Ley, en el que la unidad familiar se circunscribía a "los menores no emancipados, excepto los que, con el consentimiento de sus padres, viviesen independientes de éstos" (161). La modificación en este punto fué consecuencia, como ya hemos señalado en otro lugar, de la aceptación de una enmienda en la que se proponía la supresión de las palabras "no emancipados", alegándose como fundamento de la misma el "eliminar las posibilidades de emancipaciones con finalidades de fraude a la ley" (162). Las críticas a que ha dado lugar la modificación de referencia (163) han sido brillantemente contestadas por Clavijo, quien argumenta que la inclusión de los hijos emancipados "aun yendo en contra de los principios de emancipación contenidos en nuestro Código Civil, se justifica plenamente tanto desde el ángulo jurídico como desde la sociología financiera. Desde el ángulo jurídico se justifica, ya que la integración de los hijos menores emancipados en la unidad familiar no constituye sino una excepción -y, por supuesto, desde el ángulo tributario bastante fundamentada- a los efectos de la emancipación. Nuestro legislador con esto no ha 'quebrado', como se ha entendido por algún sector doctrinal, la institución de la emancipación. Al contrario, lo que ha hecho -y esto hay que tenerlo claro- es únicamente exceptuar los efectos de la emancipación en el ámbito

tributario a efectos del IRPF, a fin de evitar muchos de los efectos perturbadores que puede producir en el ámbito de este sector del ordenamiento jurídico. Evidentemente, desde el ángulo de la sociología financiera se justifica, ya que esta 'excepción' trata de evitar la vía de evasión que producían las denominadas 'emancipaciones con fines fiscales', con efecto evidente en la progresividad del IRPF" (164).

Ahora bien, sin desvirtuar en absoluto esta argumentación, hay que destacar, como hace I. Pérez Royo, que "esta reforma, para ser verdaderamente eficaz hubiera requerido la supresión igualmente de la referencia a hijos que, con el consentimiento de sus padres, vivan independientes de éstos", ya que, al mantenerse su exclusión de la unidad familiar se deja abierta "una vía de fraude tan expedita como la de los emancipados" (165).

El sentido y alcance de esta excepción no ha sido, a nuestro entender, suficientemente destacados por la doctrina, que ha identificado este supuesto con la llamada "emancipación de hecho" o germánica, regulada en el Código Civil (166). Así parece entenderlo Ferreiro, al afirmar "que la nueva redacción del Código Civil (art. 319) no impide seguir afirmando que por 'vida independiente' ha de entenderse, según la interpretación predominante en la doctrina civilista, 'economía doméstica separada' (SANCHEZ ROMAN) o, como dice DE CASTRO, más que el tener propio domicilio o la separación física, el ejercer una profesión, empleo, oficio, comercio o industria que es administrado por sí y para sí" (167).

En nuestra opinión, sin embargo, la remisión de los hijos menores excluidos de la unidad familiar a la emancipación de hecho, no aparece tan clara en el texto legal. Dicho con otras palabras: el problema estriba, a nuestro entender, en determinar si la excepción contenida en la Ley del Impuesto puede asimilarse o queda referida, a una forma concreta de emancipación de las reguladas por el Código Civil (la del art. 319, concretamente), con exclusión, por tanto, de las demás clases de emancipación, o si se trata de una circunstancia distinta a las reguladas por el Derecho privado.

La identificación entre la exclusión de los hijos menores que, con el consentimiento de los padres, vivieren independientes de éstos, y la emancipación de hecho o germánica era, efectivamente, correcta en el Proyecto de Ley, en el que, literalmente se disponía: "Forman la unidad familiar... los cónyuges y los hijos menores no emancipados, excepto los que con el consentimiento de sus padres, viviesen independientes de éstos". La exclusión expresa de estos hijos, considerándolos como no emancipados -porque en caso contrario ya quedarían excluidos sin necesidad de hacer referencia explícita a ellos-, se hacía eco de la polémica habida en el seno de la doctrina civilista acerca de si la llamada emancipación de hecho era o no una verdadera emancipación, y venía así a eliminar, pensamos nosotros, la problemática que al respecto hubiera podido originarse (168).

Ahora bien, la supresión de las palabras "no emancipados" desvirtúa la excepción anteriormente relativa a los hi-

jos menores no emancipados, en el sentido de que ya no puede entenderse referida sólo a esta clase de hijos, sino que adquiere un sentido más amplio y se refiere tanto a los emancipados como a los no emancipados, perdiéndose la identificación inicial entre aquella excepción y el supuesto previsto en el último párrafo del artículo 160 del Código Civil, hoy recogido en el artículo 319.

Quizás de una forma esquemática se comprenda mejor nuestra postura sobre este punto. Veamos:

- El Proyecto de Ley excluía de la unidad familiar a los hijos menores emancipados, entendiendo que, puesto que la emancipación produce el efecto de equiparar al beneficiario con el mayor de edad, desaparecía con ello la razón jurídica de su inclusión en la unidad familiar (169).

- A efectos del impuesto, se equiparaba al menor emancipado a aquel que viviese con independencia de sus padres, y con su consentimiento, excepción que se justificaba: 1º) porque en este caso no se dan los presupuestos que justifican la acumulación (170); 2º) porque dada la regulación del Código Civil en punto a la emancipación y a los efectos que la "vida independiente" del menor comportaba sobre su capacidad de obrar, podía no estar clara la exclusión o inclusión del menor que viviese independiente, respecto a la unidad familiar de los padres (171).

- En la tramitación parlamentaria del Proyecto se rechaza la emancipación como causa de exclusión de los hijos menores de la unidad familiar, para evitar las emancipaciones

en fraude de ley fiscal. Pero se sigue aceptando la "vida independiente" del menor, a tal efecto, sin duda porque se considera que en este caso no procede el fundamento de la tributación acumulada (172). Lo que se rechaza es la "emancipación jurídica" como expediente formal, ya que puede dar lugar a situaciones de fraude, pero se acepta el fundamento material de la no inclusión de los hijos menores, que se concreta en que éstos tengan vida independiente de sus padres. En definitiva, se prescinde de la emancipación, y la exclusión, por tanto, hay que entenderla referida a una circunstancia puramente real o material, que puede darse respecto de todos los hijos menores, estén o no emancipados (173).

En este sentido, el tener vida independiente significa no sólo que el menor no sea dependiente de sus padres económicamente, sino también que tenga un domicilio separado, porque de vivir juntos, "bajo el mismo techo", no desaparece el fundamento de la acumulación que, desde el punto de vista jurídico, se concreta en que la convivencia del grupo familiar modifica cualitativa y cuantitativamente la capacidad contributiva de las personas en él incluidas (174).

En definitiva, sobre la inclusión-exclusión de los hijos menores en la unidad familiar entendemos:

1º. Se prescinde de la emancipación de derecho o jurídica del menor como causa significativa estos efectos. En principio, el menor emancipado forma parte de la unidad familiar.

2º. Se excluye de la unidad familiar al menor que viva independiente de sus padres y con su consentimiento, enten-

diéndose por vida independiente economía doméstica separada y ausencia de convivencia, es decir, circunstancias reales o materiales y no una clase de emancipación que, aunque llamada "emancipación de hecho" está regulada por el Derecho.

3º. Consecuentemente, si se da el presupuesto anterior, el menor queda excluido de la unidad familiar, con independencia de que sea un menor emancipado o no emancipado por alguna de las causas previstas en el Código Civil.

Por lo que se refiere a la no trascendencia del régimen económico matrimonial, aunque contenida tal norma en el artículo 7º,3 de la Ley del Impuesto, en el que se establece la acumulación de las rentas de todos los miembros de la unidad familiar, sistemáticamente ha de traerse a colación en este punto, por cuanto supone una de las circunstancias constitutivas de esta modalidad de unidad familiar. El citado precepto no deja lugar a dudas: sea cuál sea el régimen económico del matrimonio, ello es irrelevante a los efectos de existencia de unidad familiar, salvo, claro está, que haya recaído sentencia judicial al respecto (175).

El fundamento de esta irrelevancia, tal como declaraba la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, se concreta en que "de otro modo se pondría en manos del contribuyente, que siempre puede alterar el régimen económico del matrimonio, algo que sólo compete al poder fiscal: la determinación de la cuantía del impuesto" (176). Nos encontramos también aquí con la represión del fraude como fundamento de la normativa de la unidad familiar. La no trascendencia del régimen econó-

mico matrimonial ha sido tan criticada como la inclusión de los hijos menores emancipados, La identidad de los argumentos en que se fundamentan ambas críticas hace innecesario el reiterarlas o el formular una contestación a las mismas, remitiéndonos a lo ya expuesto (177).

b') Unidad familiar integrada por un solo cónyuge.

Constituye la segunda modalidad de unidad familiar "En los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, la formada por el cónyuge y los hijos que, teniendo cualquiera de las condiciones a que se refiere el número anterior estén confiados a su cuidado" (art. 5º,1,segunda de la Ley) (178).

Este tipo de unidad familiar no se ha visto sustancialmente afectado por las modificaciones introducidas en nuestro Código Civil, si salvamos el reenvío hecho en ella a la primera y la admisión del divorcio como causa de disolución del matrimonio (179). En este sentido, hay que entender que forman esta segunda modalidad de unidad familiar, "en los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial el cónyuge y los hijos menores, matrimoniales, extramatrimoniales cuya filiación haya sido legalmente determinada y adoptivos, que no vivan, con su consentimiento, independientes de él y que hayan sido confiados a su cuidado" (180).

Aclarados los aspectos relativos a los hijos en los términos expuestos al analizar la primera modalidad, realmente esta segunda no presenta problemas en orden a un correcto

entendimiento de la misma (181). No obstante, debe destacarse que el artículo 5º,1,segunda se refiere a hijos que estén con fiados al cuidado del cónyuge de que se trate en cada caso (182) y que este concepto "no se identifica con la patria potestad, sino que es una parte del contenido típico de ésta y que puede estar disociada del resto de tal contenido y atribuida, por tanto, a persona distinta de la que detenta aquélla" (183).

Por otra parte, y aunque la Ley no deja lugar a duda (184) al referirse a "separación judicial", hay que resaltar que la separación de hecho no se encuentra prevista como causa constitutiva de esta segunda modalidad de unidad familiar en ningún caso, incluso aunque esté fehacientemente probada (185). Esta circunstancia ha sido frecuente y fundadamente criticada, por cuanto parece estar en contradicción con la propia intención del legislador, puesta expresamente de manifiesto en algunos pasajes del Informe de la Ponencia, de tomar en consideración la realidad sociológica española. En este orden de consideraciones, se ha señalado que hubiera sido deseable que el artículo 5º,1,segunda hubiera acogido la separación de los cónyuges como modalidad de unidad familiar no ya desde la sentencia en que se contenga la separación judicial, sino desde la admisión de la demanda en tal sentido, acompañada de las correspondientes medidas provisionales (186). A falta de esta declaración expresa, I. Pérez Royo propone "forzar una interpretación extensiva" de este precepto, tendente, por un lado, a permitir la tributación separada de los cónyuges desde la admisión de la demanda y, por otro, a tomar

en consideración también las separaciones de hecho pactadas por ambos cónyuges que se hayan protocolizado ante Notario (187).

En nuestra opinión existen importantes diferencias entre la separación convencional y la separación decretada por el Juez al admitir la demanda, que impiden equiparar ambos supuestos a efectos de su tratamiento fiscal. En efecto, al intervenir en el convenio regulador de la separación únicamente la voluntad de los cónyuges, aunque haya sido protocolizado ante Notario, resulta justificado el no concederle virtualidad para suspender la tributación conjunta, ya que su admisibilidad podría constituir una vía de fraude (188). Pero este motivo no parece tan justificado cuando media una "decisión judicial" al respecto, como ocurre al admitirse la demanda de nulidad, separación o divorcio y acordarse por el Juez las medidas provisionales (189).

Ahora bien, puestos en trance de encontrar un fundamento a la no consideración por parte del legislador tributario de este tipo de situaciones, puede acudirse al carácter transitorio o provisional de las mismas. Efectivamente, la nulidad, separación o divorcio, puede ser desestimada o no acordada por el Juez (190), con lo cual, si procediera la tributación separada desde la admisión de la demanda podría ocurrir que posteriormente los cónyuges tuviesen que volver a tributar conjuntamente, con todos los problemas inherentes a posibles compensaciones entre periodos impositivos, incrementos y disminuciones patrimoniales, etc..., que pudieran darse en

cada caso. Ciertamente, en materia de lo que genéricamente podemos llamar "situaciones matrimoniales de hecho", hay que obrar con prudencia y, en este sentido, no carece de justificación la normativa legal. Pero la excesiva cautela en este punto se ve desvirtuada o al menos pierde parte de su justificación, desde que la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1978 (BOE de 4 de enero de 1979), por la que se desarrollaba el sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF, tomó en consideración a la separación de hecho (191). Concretamente, se lee en el artículo 2º,5 de la citada Orden que "En los casos de nulidad, disolución del matrimonio, separación legal o de hecho se computarán los hijos, a efectos de fijación del porcentaje de retención, en el cónyuge a cuyo cuidado se hallen confiados" (192).

A nuestro modo de entender, el problema subyacente en las "situaciones matrimoniales de hecho" y su consideración o no por la ley fiscal puede concretarse en la dificultad de compaginar o compatibilizar las exigencias derivadas del principio material de justicia tributaria, por un lado, y la dificultad de controlar, por parte de la Administración tributaria, aquello que constituye en cada caso la realidad familiar. Ahora bien, si se entiende que la vida en común incide en la capacidad económica del individuo, de tal manera que lo adecuado -o lo justo- es atender a la capacidad económica del grupo familiar, entonces hay que aceptar ese principio con todas sus consecuencias. Lo que no puede aceptarse, sin más, es que se imponga una determinada forma de tributación en razón de la realidad familiar y después se prescinda de

esa realidad en cuanto surge la más mínima dificultad de control. Desde esta perspectiva, entendemos que no debe haber obstáculo para permitir la tributación separada o, si se prefiere, para incluir en esta segunda modalidad de unidad familiar, la separación matrimonial, siempre que resulte suficientemente probada la situación conyugal o familiar que se alegue en cada caso. No se trata tanto de prever una casuística, que siempre puede verse desbordada por la realidad multiforme, como de establecer una fórmula amplia que dé satisfacción adecuada a los dos tipos de exigencias antes mencionados: un criterio elemental de justicia, que exige tratar igual las situaciones iguales, y la realidad de la operatividad por parte de la Administración.

La fórmula amplia que proponemos puede concretarse en los términos de entender que constituyen unidad familiar a los efectos del impuesto, en los casos de nulidad, disolución del matrimonio, separación judicial y separación conyugal de hecho, siempre que resulte fehacientemente probada, la formada por el cónyuge y los hijos confiados a su cuidado. A estos efectos, en ningún caso se considerará prueba suficiente la mera existencia de convenio regulador de la separación entre los cónyuges, aunque haya sido protocolizada ante Notario. Con ello se daría acogida en el ámbito del Impuesto a todas aquellas situaciones en que realmente cese la convivencia conyugal (193), fundamento de la tributación conjunta, pero al pesar la carga de la prueba sobre el contribuyente ello no supone un "perjuicio incontrolable" para la actuación inspec-

tora. La exclusión, como medio de prueba, del convenio regulador de la separación es una medida mínima y necesaria de prudencia. En este sentido, compartimos en lo sustancial la posición al respecto de la profesora Soler Roch, quien, con relación al artículo 4º,2 de la Ley 50/1977, considera deseable que se atenúen los efectos de una aplicación excesivamente rígida del precepto, pudiendo suspenderse la acumulación desde el momento en que el Juez admita la demanda y decrete las medidas provisionales (194).

Por lo demás, a efectos de constitución de esta modalidad de unidad familiar, creemos que en la expresión "separación judicial" tanto se acoge la dictada por el Juez civil como la acordada por el Tribunal eclesiástico, ya que la sentencia canónica de separación cumple aquí la misma finalidad que la sentencia civil: evitar las posibilidades de fraude (195).

c') Unidad familiar integrada por el padre o madre solteros.

Esta tercera modalidad de unidad familiar no estaba prevista en el Proyecto de Ley, pero fué introducida, sin enmienda previa en tal sentido, por la Ponencia de la Comisión de Hacienda, en atención "a recoger los casos de mayor relevancia sociológica" (196). Así, el artículo 5º,1, tercera de la Ley establece que constituyen unidad familiar: "El padre o madre solteros, y los hijos que reúnan los requisitos a que se refieren los dos números anteriores" (197).

Por lo que se refiere a los reenvíos hechos por la Ley al tipificar esta tercera modalidad de unidad familiar, debe entenderse "que forman parte de ella el padre o la madre (nunca los dos) solteros y los hijos menores, no matrimoniales cuya filiación haya sido legalmente determinada y adoptivos (con excepción de los que con el consentimiento del padre o madre vivan independientes de éstos) que estén confiados a su cuidado" (198).

Este tipo de unidad familiar es la modalidad que más problemas puede plantear en la práctica, por lo que a su delimitación se refiere. En este orden de cosas, señala Ferreiro que queda por resolver el problema "de aquellas personas que pueden desde su nacimiento, al no estar casados sus padres, pertenecer a dos unidades familiares diferentes. Dentro de esta hipótesis entra, en concreto, el supuesto, nada anormal hoy día, de los hijos de quienes, hombre y mujer, viven juntos sin contraer legalmente matrimonio y que, reconocidos por ambos, viven bajo su común cuidado y protección. en este caso -continúa el profesor Ferreiro-, que sirve como paradigma para otros similares, nada prevé la Ley, salvo que el hijo no puede formar parte de dos unidades familiares distintas, con el padre y la madre. Nada más dice tampoco, no podría decirlo, el Reglamento, Estimamos que, ante el silencio de la Ley, hay que reconocer a estas personas físicas el derecho de optar por una u otra de las unidades familiares a que pueden pertenecer. Derecho que se ejercerá por sus representantes legales, normalmente los padres, y que supone, como es claro, una ventaja adicional para las uniones de hecho frente a la fami-

lia legalmente constituída, ya que la renta de los hijos se podrá acumular a la de aquél de sus progenitores que la tenga menos elevada, con lo que se reduce el efecto progresivo de la escala" (199).

Adviértase que el proble que se plantea queda referido, entendemos, al supuesto de que se trate de hijos extramatrimoniales, reconocidos por el padre y la madre y que vivan bajo el cuidado de ambos, ya que si se altera alguna de esas circunstancias creemos que sí es posible encuadrar el caso en una de las modalidades de unidad familiar. Así, si se trata de hijo extramatrimonial, reconocido por ambos padres, pero que vive bajo el cuidado de uno de ellos, el hijo formará unidad familiar con el padre o madre a cuyo cuidado se halle confiado (200).

Una solución al problema de referencia es apuntada por Banacloche, quien parece entender que en esta modalidad de unidad familiar pueden estar incluídos el padre y la madre solteros, al afirmar: "Reconocido un hijo natural por el padre y la madre menores el problema se complica porque dos menores integrarían una unidad familiar con hijos y sin matrimonio" (201). Con independencia de que la solución más justa y coherente sea, en efecto, entender que ambos padres deberían constituir unidad familiar con el hijo, creemos que, dado el tenor literal de la Ley, tal solución no tiene cabida en ella. El precepto declara que la unidad familiar la integran "el padre o la madre", lo que sólo permite referirla a uno de ellos, pero no a los dos. Por esta razón, la única sa-

lida que se vislumbra para este tipo de situaciones es la señalada por Ferreiro, cuya postura en este punto compartimos plenamente (202).

Un supuesto muy comentado, que encaja perfectamente dentro de esta modalidad de unidad familiar, es el del menor soltero que tiene un hijo legalmente reconocido (203). En este caso, el menor deja automáticamente de pertenecer a la unidad familiar de sus padres, aunque viva con ellos y le manten gan económicamente, y forma una nueva unidad familiar con su hijo (204).

d') Unidad familiar integrada por los hermanos someti dos a tutela.

El cuarto tipo de unidad familiar está constituido por "Los hermanos sometidos a tutela", según la tipificación del mismo contenida en el artículo 5º,1 de la Ley. Hay que tener en cuenta sobre ello que la institución de la tutela ha sido objeto de reforma por la Ley 13/1983, de 24 de octubre (BOE de 26 de octubre), que modifica el Código Civil en esta materia. Esta modalidad, al igual que la anterior, no se encontraba prevista en el Proyecto de Ley del IRPF y aparece por primera vez en el Informe de la Ponencia, que la incluyó en la redacción del artículo 5º sin que mediara enmienda en este sentido y sin efectuar ningún comentario o explicación al respecto (205).

La crítica a la consideración como unidad familiar de los hermanos sometidos a tutela ha sido prácticamente unánime

por parte de la doctrina que ha calificado este supuesto de "sorprendente", "extraño" o "insólito", señalando que su justificación no aparece muy clara (206). En este sentido, a raíz de la publicación de la Ley escribía Banacloche que "si bien es cierto que los hermanos tutelados que conviven juntos pueden tener una cierta economía común, también lo es que pueden estar sometidos a tutela de diferentes tutores, que entre ellos no existe más obligación mutua que la de alimentos... y que, además, la tutela no es más que una institución de guarda y tutela de persona y bienes, o solo esto, referida a quienes son incapaces de gobernarse por sí mismos... por lo que no deja de extrañar que a quien no puede gobernarse se le una otro incapaz para formar un "conjunto solidario" ante la Hacienda Pública". Y más adelante concluye: "lo menos que se debería exigir para este tipo de unidad familiar es que convivan juntos ¿Puede hacerlo el Reglamento?" (207).

A estos dos interrogantes (tutela ejercida por distintas personas y convivencia de los hermanos) venía a responder el primer Reglamento del Impuesto, disponiendo que formaban unidad familiar: "Los hermanos sometidos a una misma tutela que residan todos juntos en territorio español, siempre que, por su estado y condición, no formen otra unidad familiar" (208). Sobre este precepto señaló Stampa que al intentar solventar los problemas que la aplicación de este caso suscita, el Reglamento "ha hecho imposible la existencia de esta unidad familiar, porque cada tutela es independiente, aunque el tutor sea uno solo" (209). "Cabe que los hermanos estén some-

tidos a la tutela de una sola persona... Pero la tutela de cada pupilado es una tutela distinta" (210).

De esta objeción se hacía eco el segundo Reglamento, que se refiere a: "Los hermanos sometidos a tutela bajo la protección de un solo tutor, que vivan juntos en territorio español, siempre que, por su estado y condición, no formen otra unidad familiar".

Sobre esta cuestión del ejercicio de la tutela por una sola persona o por varias, señala acertadamente Ferreiro que a pesar del Reglamento y de la doctrina que, de forma prácticamente unánime han entendido que los hermanos sólo constituyen unidad familiar si quedan sometidos a la tutela de una sola persona, de la Ley no se deriva tal exigencia. "Al delimitar este cuarto tipo de unidad familiar -dice el citado autor- la Ley no quiere, con toda claridad, que la desaparición física de los padres o la cesación de éstos en el ejercicio de la patria potestad suponga la desaparición respecto de los hijos menores de la unidad familiar, sino que, por el contrario, desea que éstos constituyan una nueva unidad familiar tanto si la patria potestad se suple con la tutela de uno como si se suple con varios tutores". Y continúa: "Es más, la interpretación doctrinal y reglamentaria pugna, a nuestro parecer, con el espíritu del Código Civil, que favorece en todo caso... la reunión en una sola persona de la tutela de los hermanos (211). La interpretación reglamentaria favorece, por el contrario, el nombramiento de varios tutores ya que así, según ella, se evitará la acumulación de rentas" (212).

Por lo que se refiere a la exigencia reglamentaria de que los hermanos "vivan juntos" (213) pensamos que merece una consideración distinta a la señalada para el ejercicio de la tutela, en el sentido de que, aunque no venga exigida explícitamente en la Ley, no cabe duda de que es acorde con el fundamento de la unidad familiar (214), además de que la referencia a la convivencia es patente en las modalidades segunda y tercera, como hemos visto (215). El vivir juntos en territorio español significa, como expone Sánchez Pinilla, "tener un mismo hogar familiar. El hecho de estar en colegios distintos no debe ser suficiente para afirmar la falta de convivencia, ya que ésta lo es sólo en determinados periodos de tiempo (216).

No puede pasarse por alto la supresión, en el vigente Reglamento, de la palabra "todos", contenida en el primer Reglamento; con ello se quiere dar a entender, en nuestra opinión, que no es necesario, a efectos de constitución de esta unidad familiar, que la totalidad de los hermanos estén sometidos a tutela. Así se desprende, por otra parte, de la Consulta de 9 de mayo de 1981, sobre situación tributaria de una persona soltera que tiene a su cargo a sus hermanos, por fallecimiento de la madre y abandono del padre, contestándose que "los cinco hermanos menores de edad forman unidad familiar con el padre... en tanto no sean sometidos a otra tutela" (217).

Por lo demás, el tutor (o tutores, según la opinión de Ferreiro que compartimos en este punto plenamente) no forma parte, como es claro, de la unidad familiar (218), así co-

mo que los hermanos pueden ser sometidos a tutela bien por haber perdido a sus padres o porque éstos hayan sido privados de la patria potestad, constituyendo los padres, en este último caso, una unidad familiar distinta de la de los hijos(219). En opinión de Ferreiro, "este es el supuesto normal, general, arquetípico, en el que hay que entender pensó el legislador cuando incluyó en el artículo 5º,1 esta cuarta modalidad de unidad familiar. Pensando que cuando la tutela se constituye es precisamente para suplir las funciones que normalmente han de desarrollar los padres". Asimismo, hay que entender que "el tipo del que ahora tratamos sólo es aplicable a los hermanos que antes de ser sometidos a tutela pertenecían a una misma unidad familiar" (220), tal como se desprende el Reglamento, al precisar "siempre que por su estado o condición no formen otra unidad familiar".

c) Caracter taxativo de la enumeración legal y singularidad en la pertenencia.

La enumeración legal de los supuestos que constituyen unidad familiar tiene caracter taxativo, no ejemplificativo. "Se trata de una enumeración cerrada y exhaustiva, de tal modo que sólo las personas integradas en estos cuatro tipos son miembros, a efectos del IRPF, de una unidad familiar" (221).

En este orden de consideraciones, la doctrina ha destacado la inadecuación existente entre la tipificación de la unidad familiar y la realidad social de nuestro país, que

muestra una variedad de situaciones familiares que no encuentran un encaje adecuado en la formulación legal (222). Baste recordar, en este sentido, la conclusión del profesor Ramallo, para quien la ley fiscal, en relación con la ley civil, tendrá que "crear más supuestos de hecho que los contemplados por la legislación civil, apartándose, por tanto, de la tendencia a seguir necesaria y mecánicamente los esquemas civiles" (223). A ello habría que añadir que tras la reforma del Derecho de familia se ha producido incluso un desfase entre la legislación fiscal y la legislación civil, por cuanto esta última se ha adaptado de manera importante a la realidad social que regula, sin que tal adaptación haya tenido un correlativo reflejo en aquélla. Tras las últimas modificaciones del Código Civil es necesario, al menos, una modificación acorde de los supuestos que constituyen unidad familiar. Como dice Ramallo, "no son válidos los apriorismos en favor o en contra de la familiar o de uno u otro tipo de familia, sino que hay que partir de la complejidad de las formas interpersonales de convivencia dentro de la sociedad y de que cada una de ellas tiene su propio mecanismo económico que habrá que localizar. Desde este punto de vista, cualquier Ley que regule un impuesto sobre la renta... será imperfecta. Las leyes tienen que ser complicadas porque la realidad es compleja y, aunque parezca una contradicción, la complicación de las leyes puede ser la seguridad de los ciudadanos" (224).

En otro orden de consideraciones, hay que tener en cuenta que los tipos de unidad familiar no siempre son exclu-

yentes entre sí, ya que una persona física puede encuadrarse, de hecho, en más de una de las modalidades definidas por la Ley (225). A estas situaciones se refiere el artículo 5º del texto legal, en su número 2, disponiendo que "Nadie pertenece rá a la vez a dos unidades familiares", con lo que se establece el principio de singularidad en la pertenencia a la unidad familiar. La doctrina ha puesto de relieve que en esta norma se contiene una prohibición genérica, pero falta un criterio de prioridad u orden de prelación que resuelva los casos en que haya dudas sobre la modalidad de unidad familiar a la que puede pertenecer una persona física (226).

Dos soluciones posibles han sido apuntadas a este problema. Para Colmenar la "prelación no puede ser otra que el orden inverso al enunciado en la ley, pues los tipos de unidades familiares se especifican de mayor a menor generalidad, y lo especial debe primar sobre lo genérico" (227). En opinión de Stampa esta "tesis parece razonable, pero quiebra porque en varios de estos apartados se contemplan unidades familiares sin conexión posible y porque algunas de ellas carecen de imposibilidad de aplicación (sic) legal". Por ello propugna este autor que "puesto que la Ley no lo prohíbe... sea el propio contribuyente quien elija la unidad familiar a la que desea pertenecer, ya que a falta de norma imperativa, no hay razón alguna para que sea la Administración la que imponga su propio criterio al contribuyente, y no éste el que haga prevalecer el suyo cuando no existe prohibición legal que lo impida" (228).

En nuestra opinión, reconociéndose que la Ley no da una respuesta expresa al interrogante de en qué unidad familiar ha de encuadrarse una persona física que, en principio, puede estar integrada en dos unidades familiares diferentes, no son tantos los supuestos en que este problema se plantea (229). Por un lado, hay que tener en cuenta la precisión reglamentaria según la cual: "Quienes formando una unidad familiar constituyan otra distinta, quedarán excluidos de la primera" (art. 15,2) (230), con lo cual se está consagrando "el principio de primacía de la última unidad familiar" (231). Por otra parte, del orden en que coloca la Ley las distintas modalidades y de la tipificación dada a cada una de ellas cabe colegir una respuesta para la generalidad de los casos en que se planteen dudas sobre la delimitación subjetiva de la unidad familiar (232). Cuestión diferente, claro está, es que la solución conforme a la tipificación legal parezca o no adecuada a la realidad de cada caso; así, en el supuesto del menor de edad, soltero, que reconoce a un hijo, que claramente forma una unidad familiar con él, o en el de matrimonio separado de hecho, que sigue constituyendo unidad familiar aún cuando cada uno de los cónyuges conviva con otra persona. El caso más flagrante por resolver, como hemos dicho, es el de reconocimiento por el padre y la madre de hijos extramatrimoniales, cuando éstos se encuentran bajo el cuidado de ambos padres. Para estos supuestos, dado que ninguna solución se deduce de la Ley, sí habrá que reconocer a esas personas el derecho de optar por integrarse en una u otra unidad familiar (233), postura, como vimos, adoptada por Ferreiro y a la cual nos adherimos (234).

C.- Vicisitudes de la unidad familiar.

En el apartado anterior hemos visto los sujetos que integran una unidad familiar a efectos del IRPF. Corresponde ahora hacer referencia a las alteraciones que pueden producirse en los tipos de unidad familiar delimitados. Desde esta perspectiva, es claro que la unidad familiar, como fenómeno personal que es, se encuentra sometida a tres contingencias fundamentales: constitución disolución y modificaciones subjetivas.

Del artículo 5º de la Ley se desprende que la unidad familiar puede constituirse a partir de sujetos pasivos individuales o a partir de miembros de otra unidad familiar. Ocurre lo primero, por ejemplo, cuando dos mayores de edad contraen matrimonio o cuando un soltero mayor de edad reconoce a un hijo; acaece lo segundo cuando un menor contrae matrimonio, abandonando la unidad familiar a la que pertenecía, sin que por ello ésta desaparezca, o cuando el menor tiene un hijo extramatrimonial al que reconoce legalmente; también, cuando los hermanos son sometidos a tutela, bien por haber perdido a sus padres, bien por haber sido privados éstos de la patria potestad (235). En este sentido, es fundamental la norma general según la cual cuando una persona miembro de una unidad familiar constituye una nueva unidad familiar, queda excluída de la primera, tal como lo entiende el Reglamento en su artículo 15,2.

La unidad familiar también puede surgir por unión de dos unidades familiares previas: así, dos viudos o divorcia-

dos, que tienen hijos de sus anteriores matrimonios, se casan:

Por otra parte, la desaparición de una unidad familiar puede dar paso a sujetos pasivos individuales: al cesar la tutela de los hermanos, al morir un cónyuge quedando el "supérstite" sin hijos, al separarse, mediando sentencia judicial, un matrimonio sin hijos menores, etc... (236). Pero la disolución de una unidad familiar puede dar lugar a la formación de otras unidades familiares, lo que sucederá, por ejemplo, cuando un matrimonio se separa, anula o divorcia, pasando cada cónyuge a formar una nueva y distinta unidad familiar si tiene hijos confiados a su cuidado, y precisamente con los hijos confiados a su cuidado (237).

Entre estas dos situaciones (constitución y disolución de la unidad familiar), caben modificaciones de la misma, bien por aumento, bien por disminución del número de sus miembros: mayoría de edad del menor, cese de la tutela de un hermano, etc... El supuesto normal de incremento del número de miembros de la unidad familiar será el nacimiento de un hijo, pero se equipara al nacimiento el reconocimiento o la adopción; o por pasar un hijo, en los casos de nulidad, divorcio o separación del matrimonio, del cuidado de un cónyuge al cuidado del otro. Asimismo, casos menos frecuentes, por incorporarse a la unidad familiar personas que habían salido de ella: como cuando el menor deja de tener vida independiente, o fallece el hijo extramatrimonial que el menor soltero hubiera reconocido, en cuyo caso, vuelve a formar unidad familiar con sus padres o padre que le tuviese a su cuidado. Igualmen-

te, el menor de edad que enviuda, si no tiene hijos, pasa de nuevo a formar unidad familiar con sus padres, hasta llegar a la mayoría de edad, salvo que lleve una vida independiente de aquéllos y con su consentimiento (238).

Lo característico de estos casos, modificación por aumento o por disminución del número de miembros -dice Ramallo-, es que estamos ante la misma unidad familiar: ni el aumento de miembros implica la creación de una nueva unidad familiar, ni la disminución supone su disolución, necesariamente (239).

La descripción de toda esta casuística es útil a los efectos de entender la dinámica de la unidad familiar, pero no hay ningún precepto legal en el que con carácter general se disponga cuándo se entiende constituida o disuelta la unidad familiar ni, consiguientemente, las diversas vicisitudes de la misma tienen unos efectos determinados. Lo único que dispone la Ley sobre este punto es que la determinación de los miembros de la unidad familiar y de las circunstancias personales y familiares se realizará por la situación existente en la fecha del devengo del impuesto (art. 25). Y el impuesto se devengará, como norma general, el 31 de diciembre de cada año, salvo que concorra una de las circunstancias que dan lugar a periodo impositivo inferior al año: fallecimiento del sujeto pasivo en día distinto al 31 de diciembre (art. 24,1), disolución del matrimonio y separación judicial (art. 24,7), produciéndose el devengo el día del fallecimiento en primer caso, y en la fecha de la sentencia en los otros dos.

Los problemas de anticipación del devengo, en cuanto a unidad familiar se refiere, la poca sistemática previsión legal al respecto y el problema de la modificación reglamentaria en este punto, han de ser examinados al abordar el aspecto temporal del hecho imponible. Si son traídos aquí a colación es únicamente para poner de manifiesto lo que, a nuestro juicio, es una importante laguna legal: la no previsión de cuándo se entiende constituida o disuelta una unidad familiar, lo que hubiera servido para dar una regulación más sistemática a diversos aspectos del impuesto, entre ellos, la corrección del periodo impositivo (240).

En definitiva, el precisar las vicisitudes y alteraciones de la unidad familiar es interesante de "lege ferenda", pero a efectos de aplicación del impuesto tales circunstancias carecen de efectos determinados por cuanto no aparecen previstas como tales en el texto legal.

4. LA DUALIDAD OBLIGACION PERSONAL-OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR, Y UNIDAD FAMILIAR..

A.- Preliminar: la obligación real de contribuir, algunas cuestiones.

Con caracter previo al planteamiento de la problemática de la unidad familiar en relación a la existencia de dos modalidades de sujeción al impuesto -obligación personal y obligación real de contribuir- es conveniente hacer referencia, primero, al propio significado es estas nociones, así como al origen de la distinción. Por otra parte, debe aludirse a la naturaleza jurídica de la obligación real de contribuir, cuestión polémica en nuestra doctrina, de renovado interés como consecuencia de la reciente modificación de la misma.

a) Concepto.

La dualidad obligación personal y obligación real de contribuir viene establecida en el artículo 4º de la Ley del Impuesto, a cuyo tenor, como sabemos, son sujetos pasivos por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, mientras que lo son por obligación real las personas físicas que, no residiendo en España, obtengan rentas producidas en territorio español o sean satisfechas por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio.

Genéricamente, la distinción entre la obligación persoo

nal y la obligación real de contribuir se concreta en el ámbito de la renta que es sometida a gravamen en uno y otro caso. En la obligación personal el sujeto pasivo es gravado por su renta total, haciendo abstracción del lugar en que la renta se haya generado, esto es, con independencia de que haya sido obtenida en España o en el extranjero; por ello, se le llama también obligación ilimitada, en la que queda sometida a tributación la "renta mundial" del contribuyente. En la obligación real sólo se toma en consideración la renta obtenida en territorio español, denominándose en ocasiones obligación limitada. Esta distinción es consagrada por la Ley del IRPF, al disponer en su artículo 7º:

"Uno. Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos o incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Dos. Los sujetos pasivos por obligación real únicamente serán sometidos al impuesto por el importe de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español o por los satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo".

Análogas disposiciones se contienen en los artículos 16 y 18, respectivamente, del Reglamento del Impuesto.

La sujeción a una u otra modalidad de gravamen estriba en la residencia del sujeto pasivo: están sujetos por obligación personal los residentes en territorio español y, por exclusión, quedan sujetos a la obligación real aquellos que no son residentes pero obtienen rentas producidas en nuestro territorio (art. 4º,1 de la Ley) (241).

Al referirnos a la distinción entre la obligación personal y la obligación real de contribuir hemos aludido a esta última en términos genéricos ya que, como es sabido, en la actualidad la obtención de rentas en España por quienes no residen en territorio español se encuentra sometida a dos regímenes distintos de tributación, según que las rentas sean obtenidas mediante establecimiento permanente o sin mediación de establecimiento permanente. En el primer caso, el régimen aplicable es el general contenido en las disposiciones legales y reglamentarias del IRPF. En el segundo, obtención de rentas sin mediación de establecimiento permanente, el régimen de tributación es el específicamente establecido por el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria —que recoge prácticamente idéntico, el contenido del artículo 16 del Real Decreto Ley 24/1982, de 29 de diciembre— y disposiciones complementarias de ese precepto (242).

b) Origen.

En nuestro ordenamiento tributario constituye ya una tradición llamar obligación personal a la obligación de los residentes y obligación real a la obligación de los no residentes. El origen de esta distinción, por lo que al derecho positivo se refiere, puede situarse en la regulación dada al Repartimiento General de Utilidades por el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918, sobre Exacciones Municipales (243). En él se establecía que "El repartimiento general constará de dos partes, que se denominarán personal y real" (art. 27)

(244). La base de la imposición en la parte personal venía constituida por "el valor anual de todas las utilidades pertenecientes a la persona sujeta a la obligación de contribuir, cualquiera que sea el Municipio donde se obtengan, rebajando el importe de las cargas e intereses deducibles" (art.31). En cuanto a la parte real del Repartimiento, eran objeto de gravamen determinadas rentas o rendimientos que se obtuvieran en el término Municipal (245).

Estaban sujetas a la obligación de contribuir en la parte personal las personas naturales que tuvieran la condición de residentes, cualquiera que fuese su edad y sexo, y las que tuvieran casa abierta en el Municipio de la imposición, aunque se hallaren domiciliadas en otro término (art. 29). Estaba sujeta a la parte real toda persona natural o jurídica que obtuviera en el respectivo término Municipal los rendimientos gravados por este concepto, siendo independiente de la vecindad, domicilio o residencia del contribuyente (art. 36).

Ahora bien, aún constituyendo el Decreto Ley de 11 de septiembre de 1918 el origen de la distinción entre la obligación personal y la obligación real de contribuir, la parte personal y la parte real del Repartimiento no pueden identificarse con aquellas dos modalidades de sujeción al impuesto, en la significación con que hoy las entendemos (246). En efecto, según lo expuesto, cualquier persona que obtuviera "utilidades" en término Municipal distinto al de su residencia quedaba gravada, en principio, por dos Ayuntamientos: el de su

residencia y el de obtención de las utilidades, empleándose entonces un artificio técnico para evitar la doble imposición nacional o interna (247). Así, según el segundo párrafo del artículo 27 del citado Real Decreto de 1918, "Los tipos parciales de gravamen de entrambas partes (personal y real) habrán de ser idénticos entre sí e iguales a la mitad del tipo total. En consecuencia, la cuota de cada contribuyente será la suma de sus cuotas personal y real, excepto cuando a tenor de las disposiciones del presente Real Decreto no proceda la imposición de alguna de ellas" (248).

El antecedente directo de la dualidad obligación personal-obligación real de contribuir, así como de estas expresiones, se encuentra en el Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales presentado por Cobián en 1910. En él se disponía, dentro del Título tercero, referido a las "cédulas graduadas", un Capítulo I, "De la obligación personal de contribuir" y un Capítulo II, "De la obligación real de contribuir". La sujeción a la primera se determinaba en función de la nacionalidad, domicilio o residencia (249), mientras que la sujeción a la segunda venía dada por la obtención de determinados tipos de rendimientos (250). La obligación real de contribuir se entendía limitada a la parte del líquido imponible comprendida en el mismo, siempre que el titular no estuviese sujeto a la obligación personal de contribuir (art. 6º del Proyecto de 1910).

La Ley de 20 de diciembre de 1932, de la CGR, recogía casi literalmente en sus artículo 2º, 3º y 4º los preceptos

del Proyecto de Cobián relativos a este punto. La diferencia más importante respecto al citado Proyecto se concreta en las personas sujetas a la obligación personal de contribuir, que eran aquellas que tuviesen domicilio o residencia habitual en España, entendiéndose por residencia habitual la permanencia en este país por más de seis meses durante el año natural (art. 2º, A de la Ley de 1932). Asimismo, en el artículo 4º de la citada Ley, a la expresión "obligación personal de contribuir" (apartado A del citado art. 4º), se contraponía la de "imposición real" (apartado B del mismo precepto), en lugar de Obligación real.

Por último, el Texto Refundido del IGRPF disponía en su artículo 7º: "Estarán sujetas al Impuesto las personas físicas siguientes: a) Las que tengan su domicilio o residencia habitual en territorio nacional. Esta obligación personal afectará a todas las rentas, tanto si proceden de fuente nacional como extranjera... b) Las que, sin estar comprendidas en la letra anterior, obtengan ingresos en territorio español. Esta obligación real afectará solamente a las rentas obtenidas en dicho territorio". El criterio para determinar la residencia (art. 8º del TR), era análogo al previsto en la CGR.

c) Naturaleza jurídica.

La determinación de la naturaleza jurídica de la llamada obligación real de contribuir es una cuestión ciertamente polémica, En primer lugar porque, como hemos indicado ya, no existe acuerdo en nuestra doctrina acerca de si la obligación

de los no residentes, tal como tradicionalmente venía configurada en nuestra imposición sobre la renta, es un impuesto real o un impuesto personal. En segundo lugar, el problema ha adquirido una nueva dimensión como consecuencia del nuevo régimen de tributación establecido para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, que ha venido a producir una auténtica bifurcación de lo que hasta entonces constituía la obligación real de contribuir, prevista como un régimen único para los no residentes.

Habremos de partir, por tanto, de un acuerdo previo o toma de posición inicial, respecto al carácter de la obligación real según el régimen de la misma con anterioridad a la modificación introducida por el Real Decreto Ley 24/1982, para después ver el estado actual de la cuestión a raíz de la modificación mencionada.

a') Polémica respecto a la "tradicional" obligación real, establecida como un régimen unitario para los no residentes.

Al cuestionarnos la naturaleza de la obligación real de contribuir lo primero que hay que aclarar es que nos planteamos su naturaleza jurídica o, lo que es lo mismo, lo que queremos indagar es si el Impuesto sobre la Renta establecido para los no residentes es un impuesto personal o un impuesto real, desde un punto de vista exclusivamente jurídico.

Desde esta perspectiva, la expresión "obligación real" no puede ser más desafortunada, como frecuentemente se ha se-

ñalado por parte de la doctrina (251). Primero, porque toda obligación constituye un vínculo personal y el tributo se concreta siempre en la existencia de una obligación (252), en una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor puede exigir de otra, denominada deudor, una determinada prestación. Segundo, porque la denominación de "real", unida al influjo de concepciones extrajurídicas acerca del concepto y características de los impuestos personales y reales, han obstaculizado una clara percepción del auténtico sentido de esta modalidad de sujeción al impuesto.

Concretamente, según una opinión, la obligación real de contribuir no es un impuesto personal, sino un impuesto real o de producto, si bien sometido a la aplicación de una tarifa progresiva (253). Late en esta postura una indudable influencia de la Economía financiera, considerándose impuesto personal aquel que grava la renta total de una persona, haciendo abstracción de la fuente de procedencia y teniendo en cuenta las circunstancias personales del contribuyente (254). Claramente se advierte la identificación que subyace en la tesis señalada entre impuesto personal e impuesto subjetivo, de un lado, e impuesto real e impuesto objetivo, de otro, conceptos, sin embargo, perfectamente diferenciables y diferenciados, como ha puesto de manifiesto el profesor Saínz de Bu-janda. Hemos señalado ya en más de una ocasión a lo largo de este trabajo la necesidad de diferenciar la personalización del impuesto de la subjetivación del mismo, por cuanto aqué-lla hace referencia, exclusivamente, a una determinada confi-

guración del presupuesto objetivo del tributo, mientras que esta última es un fenómeno mucho más amplio, que afecta al sistema de cuantificación de la deuda impositiva.

Desde este punto de vista es claro que cuando la sujeción al impuesto viene dada por obligación real estamos ante un tributo de naturaleza personal, como sostiene Ferreiro al afirmar que "el IRPF es, en todo caso, un impuesto personal y no real" (255). En efecto, en la obligación real de contribuir, tal como es configurada en la Ley del IRPF, queda sometida a imposición una masa de rentas -las obtenidas en España por un sujeto- cuya unidad jurídica tributaria deriva precisamente de su imputación a una determinada persona. "Se dan, pues, en ella, los requisitos técnicos de un impuesto personal, ya que para que éste exista no se requiere que el 'objeto' de la imposición sean todas las rentas o todos los bienes de un sujeto, sino que todas las rentas o todos los bienes que, en forma indivisa se someten al impuesto, constituyan una unidad jurídica por tener un único titular. De ahí que la 'obligación personal' de contribuir pueda definirse como impuesto universal sobre la renta de un sujeto -es decir, sobre su renta global en el mundo- y la 'obligación real' de contribuir, como un impuesto particular sobre una fracción de la renta de un sujeto, es decir, sobre su renta global en España" (256).

Por todo ello, bien puede entenderse, como señala Ferreiro, que "La expresión 'obligación real' no obedece, pues, a una clara razón de lógica jurídica sino, únicamente, a una

tradición que ni es fiel a sus orígenes, ni aporta ventaja alguna con su mantenimiento, sino que, por el contrario, induce a confusión dentro del lenguaje jurídico común y ordinario que las leyes tributarias deben también respetar en lo posible en aras de la claridad, sencillez y coherencia del sistema" (257).

Admitido que la obligación real de contribuir, tanto en el ámbito de la Ley 44/1978, del IRPF, como en los precedentes del mismo, es un impuesto de naturaleza personal, puede cuestionarse si se trata del mismo impuesto que la obligación personal de contribuir o si es un impuesto distinto. La pregunta no carece de fundamento, ya que si bien, por una parte, es distinto el aspecto espacial del hecho imponible en una y otra modalidad de tributación, por otro lado es bien cierto que esa es la única diferencia estructural que cabe apreciar entre aquéllos. Dicho con otras palabras, lo que nos preguntamos aquí es si una determinada configuración del aspecto espacial, en un determinado tributo, es suficiente para conferir individualidad jurídica al mismo respecto de otro tributo, cuando los restantes elementos del presupuesto objetivo son idénticos en ambos casos (258), que es precisamente lo que ocurre entre la obligación personal y la obligación real de contribuir que venimos analizando.

En efecto, la diferencia entre la obligación de los residentes y la de los no residentes, como ha escrito Ferreiro, estriba únicamente en el diferente criterio de sujeción que se maneja en uno y otro caso (259). Como es sabido, la

ley debe determinar no sólo el espacio físico en que produce sus efectos -el territorio español, en nuestro caso-, sino también qué relaciones sociales regula la norma, ya que éstas pueden realizarse íntegramente en el territorio de un ente público impositor o, por el contrario, realizarse en el territorio de dos o más entes públicos impositores, o intervenir en ellas un súbdito de otro Estado (260). Es decir, la ley debe determinar quiénes o qué hechos o relaciones quedan sujetos a los dispuesto en la norma tributaria.

A tal efecto, pueden seguirse dos criterios distintos, que obedecen a sendos principios acuñados por la doctrina:

a) Principio de personalidad, basado en un vínculo personal de ciudadanía o nacionalidad, por el cual el Estado sujeta a tributación a sus nacionales, cualquiera que sea el lugar en que se realicen los hechos que dan origen a las concretas obligaciones tributarias.

b) Principio de territorialidad, que puede ser de carácter personal (domicilio, residencia, estancia), o de carácter económico (posesión de bienes en el Estado, participación en hechos o actividades que se realizan en el territorio del mismo), pero en el que siempre está presente una relación del hecho imponible, de alguno de sus elementos, o de quienes realizan aquél, con el territorio del Estado. Pues bien, la Ley del IRPF sigue en su artículo 4º,1, en todo caso, el principio de territorialidad, esto es, la norma general que determina la sujeción al Impuesto se basa en el principio de territorialidad. En un caso (personas físicas residentes-obligación personal de contribuir), la relación con el territorio se establece a través del sujeto pasi-

vo, por su residencia en él. en el otro (personas físicas no residentes-obligación real de contribuir), se establece a través de la fuente productora de rentas, mediante su situación en el indicado territorio (261).

En otro orden de consideraciones, señalaba Berliri recogiendo la doctrina de Rubino, que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es el que cualifica el presupuesto particular de que se trate (262). Lo que debemos preguntarnos entonces es si el aspecto espacial cualifica el presupuesto de la obligación real de contribuir hasta el punto de conferirle individualidad estructural desde el punto de vista jurídico tributario.

En nuestra opinión es indudable que la respuesta debe ser afirmativa. Contra ello, sin embargo, podría objetarse la distinción formulada por Rubino y a la que Berliri se adhiere, según la cual si bien todos los elementos del presupuesto son necesarios para la producción del efecto jurídico, sólo algunos de ellos son indispensables para cualificar el contenido del presupuesto (263). Y pudiera considerarse que, siendo idénticos todos los elementos del presupuesto de la obligación real de contribuir, respecto al de la obligación personal, con la sola salvedad del criterio de sujeción en uno y otro caso, no estamos ante un elemento suficientemente relevante para la especificación del presupuesto.

En este sentido, entendemos que la individualidad del presupuesto de la obligación real de contribuir deriva no sólo de la específica configuración de su aspecto espacial, si-

no también de la incidencia que de esa específica configuración se deriva en punto a la capacidad contributiva gravada por el tributo. En efecto, en la obligación real no se valora la capacidad de contribuir de una manera tan completa como en la obligación personal o, si se prefiere, la cuota que ha de satisfacerse por el sujeto pasivo se determina menos enérgicamente en función de la capacidad contributiva de la persona obligada de lo que se determina en la obligación personal, lo que además, se manifiesta en el menor grado de subjetivación del impuesto. El presupuesto de la obligación real tiene, como es evidente, una estructura contributiva, pero la manifestación de esa capacidad que se somete a gravamen es distinta a la gravada por la obligación personal, que queda referida a toda la renta de un sujeto, mientras que en aquélla lo es a una fracción de esa renta: la obtenida en España.

La diferencia esencial entre ambos impuestos viene dada, por tanto, por su diferente adaptación a la capacidad contributiva del sujeto obligado, lo que se manifiesta en la menor subjetivación de la obligación real de contribuir y se concreta estructuralmente en la específica configuración del elemento espacial del presupuesto objetivo del tributo. Por ello, como bien afirmaba Saínz de Bujanda con relación a la CGR, la obligación personal y la obligación real de contribuir tienen un distinto presupuesto, pero los dos impuestos que generan son de carácter personal (264).

b') Incidencia del nuevo régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

En la Ley del IRPF, como sabemos, la obligación real de contribuir aparece prevista como un régimen unitario para los no residentes que obtengan renta producida en España o satisfecha por una persona o entidad pública o privada residente en territorio español.

Frente a este sistema de obligación real como régimen unitario o único, el artículo 16 del Real Decreto Ley 24/1982 introdujo en nuestro ordenamiento un régimen específico de tributación para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por personas o Entidades no residentes en territorio español. Este régimen está regulado en la actualidad, fundamentalmente, por el artículo 17 de la Ley 5/1983, resultante de la tramitación como Ley del precitado Real Decreto Ley.

El régimen es de aplicación tanto a las personas físicas como a las Entidades no residentes en España que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, siendo de aplicación a partir del 1 de enero de 1983. Aunque ya el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades preveía entre los regímenes especiales del Impuesto dos formas de sujeción para las Entidades sujetas por obligación real, según que operaran en España por mediación de esta

blecimiento permanente, o sin establecimiento permanente (arts. 300 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre), dado el escaso tiempo transcurrido desde la aparición del mismo carecemos todavía de una perspectiva doctrinal al respecto, aunque sin duda ha de ser objeto de atención por parte de los estudiosos, dados los numerosos problemas que plantea, alguno de los cuales trataremos de manifestar aquí.

En este sentido, la primera consideración fundamental que se deriva del régimen de referencia es una auténtica bifurcación de la obligación real de contribuir, por cuanto la obtención de rentas por los no residentes se encuentra sometida a dos Impuestos distintos, según que operen en España con o sin mediación de establecimiento permanente. A nuestro parecer, el artículo 17 del Real Decreto Ley 24/1982, primero, y el artículo 16 de la Ley 5/1983, después, configuran un Impuesto claramente diferenciado de la obligación real de contribuir regulada en la Ley del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Es un impuesto distinto porque distinto es el aspecto temporal del hecho imponible, ya que los sujetos pasivos "tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos, a través del representante designado al efecto o, en su defecto, del pagador" (art. 17,3 de la Ley 5/1983). Se trata, por tanto, de un impuesto instantáneo, no periódico como es el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, tanto en sus modalidades de obligación personal como real. Por otra parte, según el número 1 del citado artículo 17, a los rendimientos a que el mismo se refiere les es de aplicación

un tipo proporcional, y no una tarifa progresiva, como es la del IRPF. Asimismo, según el número 5 de dicho precepto no resultará aplicable la compensación de pérdidas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España por personas o Entidades no residentes en territorio español (265). De este régimen se excluyen en todo caso los incrementos de patrimonio, a los cuales les serán de aplicación las normas de determinación de la base imponible y los tipos de gravamen contenidos en el régimen general de la obligación personal (art.17,4 de la Ley 5/1983).

La tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente ha venido, pues, a desgajarse del régimen de obligación real contenido en la Ley del IRPF, por lo que a nosotros nos interesa. El criterio determinante de uno u otro régimen de tributación es, por tanto, el concepto de establecimiento permanente, que adquiere así una importancia fundamental. Tal determinación habrá de llevarse a cabo conforme al propio concepto de establecimiento permanente regulado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (arts. 306 y ss.). Cuestión distinta es los problemas que pueda plantear la vinculación del "establecimiento permanente", noción acuñada para las Sociedades, a una persona física (266), pero por razones obvias, no cabe otra solución.

Para terminar este punto no puede dejar de señalarse la extrañeza que causa la insuficiente regulación de una modificación como la descrita. En este sentido, entiende el profesor Lasarte que "es evidente que el tema hubiera merecido una

técnica legislativa más depurada y que será necesario el desarrollo de esta norma para comprender su alcance" (267). Compartimos plenamente esta opinión, ya que la "extensión" del régimen de obligación real de contribuir cuando se trata de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente a las personas físicas no residentes, es absolutamente insuficiente.

Llegados a este punto, y como consecuencia de cuanto antecede, debe señalarse lo siguiente:

Primero. Queda fuera del objeto de nuestra consideración la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. No debe perderse de vista que el análisis efectuado no tiene otra finalidad que determinar la relación entre la unidad familiar y la obligación real de contribuir, y en el régimen señalado está fuera de cualquier género de dudas que el gravamen se lleva a efecto con total independencia o, lo que es lo mismo, sin relación alguna con la pertenencia o no del sujeto pasivo a una unidad familiar. El problema que se plantea en este punto es la incidencia de la residencia de la unidad familiar sobre el principio de sujeción por obligación real. Nos remitimos al respecto al capítulo VI de este trabajo, concretamente al epígrafe donde abordamos el aspecto espacial del hecho imponible del IRPF.

Segundo. Por la razón antes apuntada queda igualmente fuera de nuestra consideración la obligación real de contribuir en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Existe, ade-

más, otra razón adicional, a la que enseguida nos referiremos, que justifica igualmente, esta exclusión.

Tercero. Al hablar aquí de la obligación real de contribuir nos referimos, única y exclusivamente, al régimen de tributación de las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente, por personas físicas no residentes en territorio español; a esas rentas se asimilan los incrementos de patrimonio, en cuanto al régimen aplicable. Pero con ello entramos en otra consideración del problema.

c') Identidad entre la obligación real prevista en la Ley del Impuesto y la obtención de rentas por personas físicas a través de establecimiento permanente. Su configuración como impuesto personal.

Hemos visto que las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se desgajan, se separan en su tributación, del régimen de obligación real previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Pues bien, el problema que se nos plantea en este momento es si esa "separación" altera el régimen y la naturaleza de la obligación real de contribuir respecto al régimen y configuración de la misma inicialmente establecido.

En este orden de consideraciones hay que tener en cuenta que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone en su artículo 311 que cuando una Entidad no residente en territorio español disponga de varios establecimientos permanentes cada uno de ellos tributará de modo independiente, por

lo que pudiera pensarse que igualmente es de aplicación esta norma cuando el titular del establecimiento permanente sea una persona física; o sea, según esta interpretación, las rentas obtenidas por un persona física mediante diversos establecimientos permanentes no se acumularían a efectos del Impuesto, sino que cada una de ellas tributaría "de modo independiente" (268). En nuestra opinión esta interpretación no sería válida, puesto que la norma que dispone la tributación separada de cada establecimiento permanente se encuentra inserta en el Impuesto sobre Sociedades, no existiendo ningún precepto que remita la tributación de las rentas obtenidas por una persona física a través de establecimiento permanente al régimen previsto para ese mismo supuesto respecto a las Entidades. Es evidente que una cosa es que para delimitar cuando una persona física obtiene rentas sin mediación de establecimiento permanente haya de acudirse al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades -puesto que en él se aclara que debe entenderse por este concepto- y otra cosa bien distinta es que haya de aplicarse a la persona física el régimen previsto para las Entidades, aunque en ambos casos se trate de obtener rentas por medio de establecimiento permanente.

El artículo 17 de la Ley 5/1983 dispone una nueva forma de tributación para determinadas rentas, pero no modifica ni altera en ninguno de sus preceptos la tributación de las rentas no comprendidas dentro de su ámbito, esto es, no cambia el régimen de la obligación real de contribuir previsto en el IRPF. Más aun, el citado artículo, en su número 4 remi-

te la tributación de los incrementos de patrimonio al régimen general del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, según corresponda, por lo que carecería de sentido que las personas físicas no residentes, pero que obtienen rentas en España, tributasen según el Impuesto sobre Sociedades respecto de sus rentas obtenidas a través de establecimiento permanente y según el IRPF respecto de los incrementos de patrimonio.

En definitiva, pensamos que la existencia de un régimen específico de tributación para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente no altera el régimen de la obligación real de contribuir previsto en la Ley del Impuesto para la obtención de rentas por personas físicas no residentes, si bien como consecuencia de aquél, tal régimen se limita, en cuanto a su aplicación, a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y a los incrementos de patrimonio en todo caso. Consecuentemente, cuando una persona física obtenga rentas de diversos establecimientos permanentes, todas ellas se acumulan a efectos del gravamen; todas ellas se imputan a la persona titular de los diversos establecimientos. Y desde esta perspectiva es claro que la riqueza gravada por el tributo no puede "ser pensada", no adquiere sentido unitario, si no la ponemos en relación con la persona que se constituye en sujeto pasivo contribuyente. Esto es, estamos en presencia de un impuesto personal, no de un impuesto real. La personalización del impuesto en este caso puede encontrarse más mediatizada, ser más difícil de aprehender que en la anterior obligación real, pero ello no obsta para

que la intrínseca configuración del presupuesto objetivo responda a la de un impuesto personal, que es lo que sucede, y no a la de un impuesto real, lo que no ocurre.

La obligación real de contribuir, establecida como régimen de tributación de las rentas obtenidas en España por personas físicas no residentes en territorio español y para los incrementos de patrimonio obtenidos por esas mismas personas, de un lado, y la obligación personal de contribuir, de otro tienen un distinto presupuesto, pero los dos impuestos que generan son de carácter personal. En este caso, a la diferenciación estructural del presupuesto del tributo, ya analizada con relación a la anterior obligación real de contribuir, viene a añadirse un nuevo elemento en la relación en que el sujeto pasivo se encuentra con el presupuesto objetivo: la noción de establecimiento permanente.

B.- El problema de la relación unidad familiar-obligación real de contribuir.

a) Planteamiento.

La unidad familiar plantea, con relación a la existencia de dos modalidades de sujeción al impuesto, una amplia problemática. Ahora bien, estos problemas pueden agruparse en torno a dos cuestiones fundamentales: una, relativa al proprio ámbito material de la unidad familiar, en el sentido de si se trata de un régimen aplicable tanto al supuesto de obligación personal como al de obligación real de contribuir.

Otra, hace referencia a los efectos que para el sujeto pasivo pudieran derivarse del hecho de su pertenencia a una unidad familiar, en punto al principio individual de sujeción al impuesto.

Entre estas dos cuestiones existe, claro está, una estrecha relación, no sólo por su común origen, conceptualmente hablando -la existencia de dos principios o criterios de sujeción al impuesto-, sino también por su vinculación con la noción de residencia de la unidad familiar. Sin embargo, consideramos conveniente abordarlas en lugares distintos, porque distinta es la incardianción sistemática de cada una de ellas. En este momento hemos de referirnos a la primera de las cuestiones enunciadas, por cuanto la identificación de la unidad familiar en el IRPF conlleva la necesidad de precisar si la unidad familiar delimitada en el artículo 5º de la Ley está vinculada al impuesto sólo por obligación personal o si también puede estarlo por obligación real. El problema de los efectos que la residencia de la unidad familiar pueda tener sobre la modalidad de sujeción al impuesto de cada uno de los sujetos pasivos en aquélla integrados, ha de ser examinado al analizar el hecho imponible y más concretamente en el aspecto espacial del mismo.

Dicho con otras palabras, lo que nos planteamos aquí es si varias personas físicas, sujetas todas ellas por obligación real de contribuir, pueden constituir unidad familiar o no a los efectos del impuesto, mientras que remitimos a otro lugar los problemas derivados del hecho de que uno o va-

rios miembros de la unidad familiar, pero no todos, sean sujetos pasivos por obligación personal (269).

El problema de la posible vinculación de la unidad familiar a la obligación real de contribuir tiene su origen en el apartado 2 del artículo 4º de la Ley, según el cual, como sabemos, cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del apartado 1 del mismo artículo -sujetos pasivos por obligación personal y sujetos pasivos por obligación real-, estén integrados en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto. Del tenor literal de este precepto, por cuanto se refiere a las personas de "los dos epígrafes del apartado anterior", parece deducirse que el régimen de la unidad familiar es aplicable tanto si sus componentes son sujetos pasivos por obligación personal como si lo son, todos ellos, por obligación real.

Sin embargo, esta última posibilidad es negada por la doctrina que, de forma mayoritaria, ha rechazado la posible vinculación de la unidad familiar a la obligación real de contribuir (270), y así lo ha entendido igualmente en Reglamento del Impuesto, en su artículo 17,2. Veamos las razones que fundamentan tal interpretación.

b) Rechazo de esta relación y vinculación de la unidad familiar a la obligación personal de contribuir.

El problema de si varias personas físicas, sujetas por obligación real de contribuir, pueden constituir unidad fami-

liar, exige tener en cuenta no sólo el artículo 4º de la Ley sino también la norma contenida en el artículo 6º,3 del mismo texto legal, precepto relativo a la residencia de la unidad familiar. Según este precepto, "Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar". Nos encontramos aquí con un concepto nuevo, el de "unidad familiar residente" y ciertamente problemático; primero, por la propia significación del concepto, esto es de lo que deba entenderse por unidad familiar residente; segundo, por la indeterminación de los efectos de esa residencia, que no aparecen expresamente regulados.

En efecto, ¿donde se prevén los efectos de la residencia de la unidad familiar?. No existe otro precepto en la Ley, además, claro está, del propio artículo 6º,3, en que se aluda a esa residencia, con lo cual nos encontramos con que en unos determinados casos la unidad familiar es residente, pero no sabemos cuáles son las consecuencias que de ello se derivan (271).

La explicación de esta circunstancia se encuentra en el Proyecto de Ley del Impuesto. En él, como se recordará, se consideraba sujeto pasivo, exclusivamente por obligación personal, a la unidad familiar que tuviese su residencia habitual en territorio español (art. 4º,1,a del Proyecto), considerándose que la unidad familiar era residente en territorio español cuando en él residiera cualquiera de los cónyuges

(art. 6º,3 del mismo Proyecto).

La cuestión, por tanto, estaba clara por lo que se refiere al punto ahora analizado (272) y dejando al margen el problema de la propia configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo. Sin embargo, al modificarse por la Ponencia la formulación del sujeto pasivo del tributo desapareció del artículo 4º la referencia a la unidad familiar residente, no siendo incluida en ningún otro precepto, lo que origina el problema que venimos comentando. Esta situación es aún más chocante si se tiene en cuenta que la redacción del artículo 6º,3 del Proyecto de Ley fué modificada por la Ponencia, en el sentido de completar la noción de residencia de la unidad familiar en función de las nuevas modalidades de la misma (tercera y cuarta del artículo 5º, como se recordará) no previstas inicialmente, añadiéndose que la unidad familiar es residente no sólo cuando residan en territorio español cualquiera de los cónyuges, sino también cuando residan en él "el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar". Así pues, aunque este artículo fué materialmente modificado para comprender en su ámbito, es decir, para acomodarlo, a las diversas modalidades de unidad familiar, hay que entender que o bien no se advirtió que al modificar el artículo 4º desaparecía de la Ley toda referencia a la unidad familiar "residente" que no fuera la propia definición de la misma, o bien no se consideró necesario aludir a ello en otro precepto (273).

Lo que debemos preguntarnos entonces es si la residen-

cia de la unidad familiar carece de eficacia, como consecuencia de las modificaciones introducidas en el Proyecto de Ley y la ausencia de previsión legal expresa de sus efectos, o si, por el contrario, debe entenderse con la significación originariamente prevista. A nuestro entender esta última es la respuesta adecuada, ya que así cabe colegirlo del artículo 4º,1,a), en relación con el artículo 6º de la Ley (274). Desde este punto de vista, la residencia es un requisito esencial para la constitución de la unidad familiar, con la consecuencia fundamental de que la unidad familiar está siempre vinculada al impuesto por obligación personal o, lo que es lo mismo, la residencia es decisiva para que una persona física sea sujeto pasivo individual o miembro de una unidad familiar (275).

Esta es la opinión, entre otros, del profesor Ferreiro, para quién otro precepto, además del 6º,3 abona la interpretación expuesta. Se trata del artículo 7º,3 que dispone: "Cuando los sujetos pasivos compongan la unidad familiar se acumularán todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio". Al decir "todos los rendimientos e incrementos de patrimonio -escribe Ferreiro- el artículo parece estar pensando claramente sólo en los residentes, puesto que, de otra forma, cuando todos los miembros de la unidad familiar fueran no residentes, sólo podrían ser objeto de acumulación los rendimientos e incrementos obtenidos en España o satisfechos por una persona o entidad pública o provada residente en ella (276). Dicho de otra forma: pare-

ce que el artículo 7º,3 nos dice que sólo las unidades familiares residentes en territorio español deben ser tenidas en cuenta a efectos del Impuesto" (277). Desde luego, así lo ha entendido el Reglamento, al disponer en su artículo 17,2: "Si la unidad familiar no es residente en territorio español los miembros que la integran constituirán en su caso, sujetos pasivos independientes, y no procederá la acumulación de sus respectivas rentas".

Ciertamente, la Ley podía haber sido más explícita en este punto; bastaba con el que artículo 7º,3 hubiese referido la acumulación de rentas a los sujetos pasivos que compongan una unidad familiar residente, como hace el artículo 17,1 del Reglamento (278). "Pero lo que sí parece claro es que la Ley no se ha planteado siquiera la posibilidad de gravar a un no residente como miembro de una unidad familiar no residente. De otro modo, la Ley hubiera tenido que sentar los criterios de calificación necesarios para determinar la existencia de unidades familiares en sociedades no sometidas a nuestro ordenamiento jurídico y con esquemas de organización familiar totalmente diferentes al nuestro. Con la regulación contenida en la Ley, en efecto, tales problemas serían sencillamente insolubles" (279).

Por otra parte, cabe alegar un último argumento que no deja lugar a dudas respecto a la exclusiva vinculación de la unidad familiar a la obligación personal de contribuir. Se trata de la propia naturaleza de la obligación real, así como del régimen previsto para la misma en cuanto a deduccio-

nes de la cuota, según el cual, a los contribuyentes por obligación real únicamente les son de aplicación las deducciones relativas a las desgravaciones por inversiones, donaciones y retenciones (art. 29 de la Ley, último párrafo). Realmente, desde este punto de vista carece por completo de sentido aplicar el régimen de la unidad familiar a la obligación real de contribuir, dada, por una parte, la fundamentación de aquélla en el principio contributivo y, por otra, la manifestación de capacidad contributiva sometida a gravamen en la obligación real, así como su grado de subjetivación (280).

Todo ello desvirtúa la aparente vinculación de la unidad familiar a la obligación real de contribuir, contenida en el artículo 4º, pudiendo deducirse de la Ley que sólo las unidades familiares residentes en territorio español han de ser tenidas en cuenta a efectos del tributo, lo que no se ve, además, contradicho, en ninguno de sus preceptos. Esta es, por otra parte, como ya quedó indicado, la opinión mayoritariamente sostenida por la doctrina, que ha entendido adecuada la interpretación reglamentaria contenida en el artículo 17.

5. CONCLUSIONES.

Hemos dedicado este capítulo a la identificación de la unidad familiar, entendiendo por identificación de la unidad familiar la delimitación de lo que es esta figura en la regulación positiva de nuestro IRPF. Por ello hemos realizado en primer lugar una referencia a las fuentes normativas de este tributo, lo que es necesario dado el incesante flujo y mutación de las disposiciones reguladoras del mismo.

Existen una serie de circunstancias que obstaculizan una clara comprensión de la figura que nos ocupa. En primer lugar existe una idea preconcebida de lo que por unidad familiar deba entenderse, que lleva a identificarla con el hecho de la acumulación de las rentas. No obstante, y con independencia de que la unidad familiar sea fundamentalmente establecida para producir este efecto, debe tenerse presente que cuando de lo que se trata es de precisar el concepto de una figura jurídica, son todos los efectos de ella derivados los que han de reconducirse a la propia identificación de la figura.

En segundo lugar, la definición de la unidad familiar como sujeto pasivo en el Proyecto de Ley del Impuesto, así como su regulación en la Ley 44/1978 en el capítulo dedicado al sujeto pasivo, conlleva una tendencia a identificar la unidad familiar en función del sujeto pasivo o a partir del mismo. Sin embargo, la unidad familiar constituye todo un régimen del tributo y por ello precisamente no procede su incard

nación sistemática en ninguno de los elementos de la obligación tributaria. No obstante, la identificación de la unidad familiar debe centrarse en el hecho imponible ya que es en él donde la presencia de la unidad familiar adquiere la máxima significación jurídica y estructuralmente.

Estrechamente vinculada con la circunstancia anterior, existe una tendencia a identificar miembros de la unidad familiar con personas que asumen la titularidad pasiva de las distintas obligaciones y deberes a que da lugar el fenómeno de aplicación del Impuesto y, en particular, con los sujetos que asumen la titularidad pasiva de la obligación tributaria. Coadyuva también en este sentido lo que podemos llamar "concepto tradicional" de solidaridad tributaria, según el cual la solidaridad es referida al supuesto de concurrencia de titulares en la realización del hecho imponible.

Hemos tratado de delimitar todas estas circunstancias de donde se deduce lo siguiente:

En sentido estricto la unidad familiar es una realidad puramente personal o subjetiva, por cuanto no es más que la designación unitaria de un conjunto de personas físicas unidas por lazos familiares o vínculos de parentesco. En este orden de consideración la realidad llamada unidad familiar asciende al mundo jurídico directamente a través de la normativa tributaria. Fuera del ordenamiento tributario la unidad familiar es una realidad social y económica, pero no una realidad jurídica. Por ello bien puede decirse que la unidad fa-

miliar es una realidad exclusivamente tributaria desde el punto de vista jurídico. De ahí la necesidad de que el legislador tributario defina o delimite qué debe entenderse por unidad familiar, esto es, que precise las personas comprendidas en esa designación unitaria. Aludimos a esta definición o delimitación con los términos "configuración subjetiva de la unidad familiar".

La cuestión, sin embargo, se complica considerablemente cuando se trata de precisar la significación jurídica de esta realidad personal, siendo lo verdaderamente relevante en este sentido no esa realidad en sí misma considerada, sino los efectos que para el sujeto pasivo de derivan del hecho de estar en ella incluido. En este sentido, se habla de unidad familiar para aludir al hecho de la pertenencia a una unidad familiar. Así, la pertenencia a una unidad familiar es un criterio cualificador de la persona física, única a la que se atribuye la subjetividad del Impuesto.

Desde esta perspectiva se pone de manifiesto que la unidad familiar constituye todo un régimen de la relación jurídica tributaria en general y de la obligación tributaria en particular,, por cuanto la pluralidad de obligaciones y deberes a que dá lugar la aplicación del tributo ofrecen una específica configuración cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal pertenece a una unidad familiar. Esto es, la unidad familiar afecta a la institución del tributo en su integridad, tanto a sus elementos constitutivos como a sus aspectos aplicativos.

Desde el punto de vista estructural ello se explica por la presencia de la unidad familiar en el elemento subjetivo del hecho imponible. Facilmente se comprende que siendo un impuesto personal aquel cuyo presupuesto objetivo no puede ser pensado más que por relación a una persona determinada, resulta que cuando la persona física, sujeto pasivo del impuesto, está integrada en una unidad familiar, la configuración del elemento objetivo del presupuesto de hecho no puede explicarse si no es teniendo en cuenta el hecho de esa pertenencia; es decir, la persona con relación a la cual hay que definir el presupuesto objetivo es, no una persona física aislada, sino una persona física que forma parte de una unidad familiar. La presencia de la unidad familiar en el elemento subjetivo del hecho imponible despliega su eficacia configuradora sobre el elemento objetivo, lo que constituye, como es sabido, una de las funciones estructurales de aquella relación.

Hemos puesto un especial interés en precisar la relación existente entre unidad familiar y subjetividad de la obligación tributaria, de una parte, y unidad familiar y acumulación de rentas, por otra. Aunque la acumulación constituye un efecto fundamental y característico de la figura que nos ocupa, no puede identificarse con ella. La unidad familiar es una realidad más amplia y en cierto modo independiente de la acumulación de bases imponibles, como lo demuestra el hecho de que la unidad familiar existe y despliega importantes efectos aunque uno solo de sus miembros obtenga renta.

Más dificultades ocasiona la relación entre unidad familiar y subjetividad de la obligación tributaria, por cuanto nos encontramos aquí con una serie de cuestiones de teoría general del Derecho tributario, no siempre claramente delimitadas. Particularmente nos referimos a la solidaridad tributaria, cuyo presupuesto está constituido por la plurisubjetividad. La tradicional correlación entre solidaridad en la deuda y realización conjunta del hecho imponible es quizás lo que en mayor medida dificulta un claro entendimiento de esta figura.

Debe subrayarse la significación de la solidaridad en la deuda, que expresa únicamente un peculiar modo de responder a una determinada forma de asumir la obligación, pero de la cual no puede derivarse que asuma la obligación tributaria quien en principio, por sí mismo, no resulte personalmente obligado. Dicho con otras palabras, la solidaridad no indica quien es sujeto pasivo de la obligación, sino como responde ese sujeto pasivo de la prestación objeto de aquella. La asunción de la titularidad pasiva de la obligación tributaria ha de venir determinada, exclusivamente, por la realización del hecho imponible legalmente tipificado, esto es, por la obtención de renta por una persona física, no pudiendo derivarse sobre este punto otras consecuencias del hecho de la pertenencia a una unidad familiar, lo que iría en contra, entre otras cosas, del principio contributivo.

En definitiva, hay que diferenciar claramente lo que constituye la solidaridad tributaria de lo que es la subjeti-

tividad de la relación tributaria. Esta última se ostenta por haber realizado el presupuesto tipificado en la norma cuyo acaecimiento en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria. Aquella hace referencia a un particular modo de responder cuando son varias las personas que asumen esa titularidad pasiva. Por ello, en puridad, no puede hablarse de titularidad solidaria, sino de titularidad pasiva plural y de responsabilidad solidaria. No obstante, una vez aclarados estos extremos puede ser útil mantener la terminología tanto por economía del lenguaje como por ser expresiones de uso frecuente en la doctrina. Asimismo, la solidaridad, en cuanto forma de organización de obligaciones subjetivamente complejas, es la verdadera clave de la unidad familiar y lo que, en última instancia, explica el régimen de la misma.

Mayor trascendencia, desde la perspectiva de la subjetividad, presenta la unidad familiar con relación a otras obligaciones y deberes, ya que, en algunos de ellos, la presencia de la unidad familiar puede alterar la determinación del sujeto que asume la posición correspondiente; esto es, puede ocurrir que, por pertenecer a una unidad familiar, el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal asuma la titularidad de otras relaciones o vínculos distintos de aquélla, y que no asumiría en el caso de constituir un sujeto pasivo independiente. Englobamos este fenómeno bajo la designación genérica de la unidad familiar como punto de referencia de situaciones jurídicas subjetivas.

Hay que desterrar la tendencia a identificar miembros de la unidad familiar con las personas que asumen la titularidad pasiva de las distintas situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar la aplicación del impuesto. Ello no se contradice, claro está, con el hecho de que la unidad familiar es una figura hogénea, integrada por las mismas personas a lo largo de todo el desarrollo de la vida de la obligación tributaria, esto es, cuando la unidad familiar forma parte del presupuesto de una norma, ésta se refiere siempre a la misma realidad personal. Cuestión bien distinta es que sólo determinados miembros de la unidad familiar sean relevantes a determinados efectos, puesto que en este caso no nos estamos refiriendo a la unidad familiar, sino a las personas físicas directamente, aunque estén cualificadas por el hecho de su pertenencia a una unidad familiar.

Por lo que se refiere a la configuración subjetiva de la unidad familiar, hemos analizado detalladamente las diversas modalidades definidas en el artículo 5º de la Ley del Impuesto, resaltando ciertas dificultades de entendimiento que este artículo presenta.

Este análisis revela importantes contradicciones subyacentes en la tipificación legal de los supuestos que constituyen unidad familiar. Así, mientras que se da entrada a la unidad familiar en base a razones de orden fundamentalmente económico, la definición de la misma, sin embargo, se lleva a cabo en base a los límites del ordenamiento civil puramente

relacionales del Derecho de familia, prescindiendo de las normas civiles que regulan las relaciones económicas familiares que son precisamente las que indican cuál es la realidad económica del grupo familiar. Asimismo, como regla general, el legislador tributario huye de las situaciones de hecho o de difícil prueba, con el propósito de evitar las posibilidades de fraude y , en este sentido, es irrelevante la emancipación de los hijos a efectos de su exclusión de la unidad familiar. Sin embargo, se excluyen de esta a los hijos que vivan con independencia de los padres y con su consentimiento, lo que en definitiva es una situación puramente de hecho que deja abierta una vía de fraude tan expedita como pudiera serlo la de la emancipación. En cuanto al sentido de esta exclusión, hemos analizado el supuesto con detenimiento, llegando a la conclusión de que se trata de una situación puramente fáctica que no es identificable con la llamada emancipación de hecho regulada en el Código Civil. La ley fiscal prescinde de la emancipación jurídica a los efectos de la inclusión o exclusión de los hijos menores en la unidad familiar.

Las principales insuficiencias observadas en la regulación en este punto son consecuencia, de un lado, de la excesiva cautela del legislador y, de otro, de la reforma del Derecho de familia, más acorde con la realidad social del momento. En este sentido, entendemos que debería permitirse la tributación separada de los cónyuges siempre que la falta de convivencia resultare fehacientemente probada, particularmente desde la admisión por el Juez de la demanda de separación, nulidad o divorcio. Sería también conveniente que la modali-

dad de unidad familiar contemplada en el artículo 5º,1,tercera se configurase no sólo con relación al padre o madre soltero sino también a ambos conjuntamente cuando la filiación extramatrimonial queda legalmente determinada respecto de los dos, supuesto para el que no encontramos solución adecuada en la actual tipificación de la unidad familiar. No se trataría con ello tanto de obligar a constituir unidad familiar a los matrimonios de hecho, como de acoger en la legislación fiscal una realidad relativamente frecuente hoy, que no tiene cabida en ella. En este mismo orden de consideraciones, la amplitud con que hoy día se permite el reconocimiento de hijos extramatrimoniales puede ocasionar situaciones anómalas, dado que no se exige que los hijos lo sean de ambos cónyuges a efectos de su integración en la unidad familiar de los mismos.

Respecto de los hermanos sometidos a tutela, entendemos que la precisión reglamentaria de que se encuentren bajo la protección de un solo tutor carece de apoyo legal. Creemos que el hecho de que estén sometidos a la tutela de una persona o de varias es indiferente, ya que ninguna exigencia en este sentido se contiene en el artículo 5º,1, cuarta de la Ley. Además, la interpretación que propugnamos es acorde con el Código Civil (artículo 236), que favorece el nombramiento de un solo tutor, mientras que la interpretación reglamentaria (artículo 15,1,d) favorece el nombramiento de varios tutores, con lo que se evita la constitución de unidad familiar.

Se echa a faltar en la Ley una norma que disponga cuando

do se entiende constituida o disuelta la unidad familiar, lo que permitiría un tratamiento más sistemático y coherente; por ejemplo, a efectos de la corrección del periodo impositivo. En nuestra opinión es fundamental disponer un precepto en este sentido, sin que sean relevante, entendemos, las modificaciones subjetivas de la unidad familiar, o sea, aumento o disminución del número de sus miembros cuando ello no suponga la disolución de una unidad familiar preexistente o la aparición de una nueva unidad familiar.

Un último punto, relativo al propio ámbito material de la unidad familiar, ha sido examinado en este capítulo. Se trata del problema de si la unidad familiar delimitada en el artículo 5º está vinculada al impuesto solo por obligación personal o si también puede estarlo por obligación real, duda ocasionada por el artículo 4º,2 de la Ley, que parece remitir el régimen de unidad familiar a ambas modalidades de sujeción al tributo. Entendemos, de acuerdo con la interpretación reglamentaria y doctrinal, que la unidad familiar está siempre vinculada al impuesto por obligación personal, ya que así se desprende del artículo 4º,1,a) en relación con el artículo 6º,3 de la Ley, y de la propia naturaleza jurídica de la obligación real de contribuir. Sólo las unidades familiares residentes en territorio español han de ser tenidas en cuenta a efectos del tributo, lo que, por otra parte, no se contradice en ninguno de los preceptos legales. No obstante, hubiera sido deseable una mayor claridad de la Ley en este aspecto. Especialmente, debería explicitarse en el texto legal los efec-

tos de la "residencia" de la unidad familiar, lo que sin duda resolvería muchos problemas, especialmente cuando la "unidad familiar es residente" pero alguno o algunos de sus miembros son sujetos pasivos por obligación real, problema que remitimos al lugar donde abordamos el hecho imponible del IRPF.

A efectos de precisar la relación unidad familiar-obligación real de contribuir hemos debido aludir al nuevo régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas no residentes en territorio español. Entendemos que este régimen ha venido a "sustraer" del IRPF determinados rendimientos, pero que ello no altera el régimen de la obligación real tal como esta aparece regulada en la Ley del Impuesto y disposiciones que la desarrollan. En este sentido, el efecto fundamental del régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente puede concretarse en la limitación del ámbito objetivo de aplicación de la obligación real de contribuir del Impuesto, que queda limitado a las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente y a los incrementos de patrimonio, obtenidos unas y otros por personas físicas no residentes.

No obstante, llama la atención la insuficiente regulación de una modificación tan importante y que tantos problemas ha de ocasionar. En particular, difícilmente podrá compatibilizarse la noción de establecimiento permanente, acuñada para las Sociedades, a las personas físicas. Es también deseable que se lleve a cabo un desarrollo normativo del régimen

de referencia, en el que se facilite la aplicación del mismo a las personas físicas en él incluidas.

6. NOTAS.

- (1) Sobre la amplitud de este fenómeno puede dar una idea significativa las numerosas obras dedicadas, desde que se implantara el impuesto, a la recopilación y sistematización de las disposiciones en vigor, así como la necesidad de su constante actualización. Baste con recordar aquí las siguientes: RUBIÑOS TEJADA, A., "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio", Madrid, 1980; CALERO GALLEG0, J., y ESCRIBANO LOPEZ, F., "Legislación tributaria. Impuesto sobre la Renta", Universidad de Sevilla, 1980; SANCHEZ PINILLA, F., "Los Impuestos en España", Ministerio de Hacienda, 8ª ed. rev. por Sánchez Pinilla, Madrid, 1980; GOMEZ TARRAGONA, F., "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Trivium, Madrid, 1984; MARTIN QUERALT, J., y SOLER ROCH, M.T., "Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas", Madrid, Tecnos, 1982; 2ª ed. rev., 1984; MINISTERIO DE HACIENDA, "Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades", Madrid, 1979; 2ª ed., 1980; 3ª ed., 1981; 4ª ed., 1982, etc...
- (2) CASADO OLLERO, G., y HERRERO MADARIAGA, J., "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Supuestos prácticos comentados", Edit. Comares, Granada, 1984, pág. 14.
- (3) MARTIN DELGADO, J.M., Prólogo a la obra de Francisco Clavijo, "Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1980, pág. 7; subrayado del original. A pesar de ello, para MARTIN DELGADO existen determinados factores que coadyuvan a un juicio negativo sobre la Ley, que pueden concretarse en una multiplicación en exceso del número de contribuyentes que deben pagar el Impuesto mediante su ingreso en efectivo al tiempo de presentar la declaración, y en una excesiva amplitud de la obligación de declarar (cfr. loc.cit., págs. 8 y ss.).

En otro orden de consideraciones dice STAMPA ("Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta", Ed.Der.Fin., Madrid, 1980) que "Esta Ley ha adquirido una importancia extraordinaria. Excede, desde luego, de la de una simple Ley Fiscal. Puede decirse que afecta a la totalidad de la vida de una persona; ciñe la personalidad del ámbito del ciudadano constreñido durante todo su alentar por la legislación fiscal, que le espera al nacer para convertirle en corresponsable tributario de otras personas, le preocupa y ocupa en gestiones, cuentas, pagos y pesquisas durante su existencia y le persigue después de la muerte para imputarle un beneficio que -como el Cid- ganó después de morir (pág. 8).

Sobre los caracteres generales de la Ley 44/1978, nos

remitimos a FERREIRO, LASARTE, MARTIN QUERALT y PALAO, "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1983, págs. 31 a 34.

- (4) "Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., pág. 35.
- (5) BANACLOCHE, "Novedades reglamentarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm.39,1981, pág. 34.
- (6) Según el artículo 134,7 de la Constitución, "La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea".

Como es sabido, algunas de las cuestiones que plantea el citado precepto han sido ya sometidas al Tribunal Constitucional: Recurso de inconstitucionalidad núm. 38/1981, Sentencia de 20 de julio de 1981 (BOE de 13 de agosto, suplemento al núm. 193, págs. 12 y ss.). Sobre el tema vid. FALCON y TELLA, R., "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos", en Civitas REDF, núm. 33, 1982, págs. 25 y ss., y bibliografía allí citada.

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 44/1978, establece: "Dentro de la Ley de Presupuestos, y con efecto durante el periodo de aplicación de la misma, se podrá, por razones de política económica:

Primero. Modificar la tarifa del Impuesto y la cuantía de las deducciones previstas en el artículo veintinueve de esta Ley.

Segundo. Modificar los porcentajes, límites y naturaleza de la inversión prevista en la letra f) del artículo veintinueve de esta Ley. Se podrán proponer fórmulas de deducción en la cuota por inversión en pequeña y mediana empresa.

Tercero. Modificar las circunstancias que determinen la obligación de declarar.

Cuarto. Modificar las circunstancias que determinen la obligación de autoliquidación a cargo del contribuyente".

- (7) En este sentido, baste con recordar el artículo 32 de la Ley 44/1981, de Presupuestos Generales del Estado para 1982 (BOE de 28 de diciembre), por el que se prorrogan preceptos fiscales de las Leyes de Presupuestos de 1980 y 1981, relativos al IRPF.
- (8) Vid. CARROBE GENE, M., "Modificaciones tributarias en la Ley de Presupuestos para 1983 y en las leyes de medidas urgentes tributarias", Civitas REDF, núm. 39, 1983, págs. 445 y ss.
El Real Decreto Ley 24/1982 entró en vigor el 1 de enero de 1983; la Ley 5/1983, en vigor desde el día de su pu-

blicación, deroga, en su disposición final cuarta, el precitado Real Decreto Ley, vigente hasta esa fecha.

- (9) Una justificación del dilatado proceso de interpretación del Impuesto se ofrece en la "Memoria de la Reforma Tributaria. 1980" (Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981), donde se argumenta, entre otras consideraciones, la estructura del nuevo Impuesto, tan sensiblemente distinta de su inmediato precedente, así como el que "la aplicación de las Leyes y Reglamentos constituye 'ajuste' de la hipótesis o caso previsto por la norma jurídica y el supuesto o caso presentado en la realidad..." (pág. 57).

Para MARTIN QUERALT, son causas del incesante flujo normativo, entre otras, "la deficiente redacción de muchos preceptos que, en su propia entraña llevan la perentoria necesidad de ser objeto de posterior aclaración, lo que, a su vez, determina en no pocos casos -especialmente... si se acude a la autorización que el artículo 18 de la Ley General Tributaria concede al Ministerio de Hacienda- soluciones precisadas de una posterior consolidación normativa, que permita anclarlas con mayor energía en el ordenamiento jurídico vigente" (MARTIN Y QUERALT y SOLER ROCH, "Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio...", cit. (1982), prólogo, pág. 15).

- (10) FERREIRO, "Curso de Derecho Financiero...", cit., pág. 256. La disposición final tercera del Reglamento de 1979 declaraba subsistentes un Real Decreto, nueve Ordenes Ministeriales y seis Resoluciones de la Dirección General de Tributos.
- (11) Dictamen del Consejo de Estado, nº 42.101, de 5 de julio de 1979, pág. 14.
- (12) Ibídem., pág. 8. Dado que el Proyecto estaba llamado a constituir el desarrollo reglamentario o Reglamento general para la ejecución de la Ley del IRPF, en cuanto al rango de la disposición, la forma de Real Decreto es la adecuada, a tenor del artículo 17 de la Ley General Tributaria.
- (13) Cfr. los artículos 31,3 y 134,1 de la Constitución, y artículo 10 de la LGT.
- (14) Dictamen del Consejo de Estado al Proyecto de primer Reglamento del IRPF, cit., págs. 9 y ss., dentro de "Observaciones de carácter general".
- (15) Ibídem., pág. 13. "Si una Ley -dice el Consejo de Estado- contiene una disposición genérica por la que se atribuye indistintamente el desarrollo reglamentario de la misma al Gobierno y a un Ministerio, sólo las cuestiones subsidiarias y detallísticas habrán de reglamentarse por el correspondiente Ministro. Pero si además de aquella

disposición la Ley contuviera un precepto por el que se facultase al Ministro para reglamentar determinadas materias, se entenderá complementada la norma genérica por la específica en el sentido de delimitarse la competencia ministerial a tenor del mandato más específico".

Sobre la potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria, vid. el trabajo del mismo título de FALCON y TELLA, en Civitas REDF, núm. 37, 1983, págs. 61 y ss.

- (16) Ibídem., págs. 16-17.
- (17) "Novedades reglamentarias en el Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 28.
- (18) Las más duras críticas a este nuevo texto reglamentario en BANACLOCHE, "Novedades reglamentarias...", cit., págs. 27 y ss.
- (19) Inicialmente contenida en el artículo 16 del Real Decreto Ley 24/1982, y en la actualidad en el artículo 17 de la Ley 5/1983.
- (20) En este sentido, FERREIRO ("Curso de Derecho financiero español", cit., 6ª ed., 1983) manifiesta que el Reglamento "fué seguido, además, por muchas otras disposiciones de este carácter, en un proceso no del todo compatible con uno de los objetivos que debería tener la reforma: el logro de un Derecho tributario claro, sencillo y coherente que pueda ser fácilmente comprendido y más sencillamente, en función de esa comprensión, aceptado y cumplido" (pág. 271).

Por otra parte, BANACLOCHE ("Novedades reglamentarias...", cit., págs. 27-28), afirma: "A los principios de legalidad, de jerarquía de normas, a las reglas veneradas de la Ley General Tributaria del lejano 1963, a la parquedad de normas reglamentarias, a la excesiva prudencia en su dictado, debe oponerse una realidad nueva: algunas confrontaciones de normas de diverso rango, nada menos que 70 disposiciones publicadas en el corto plazo de tres años, órdenes ministeriales interpretativas a veces contradictorias, otras conteniendo más de 300 contestaciones a consultas de los contribuyentes y publicadas con efecto vinculante para todos los órganos de la Administración, dos Reglamentos aprobados en el plazo de dos años, frente a un sistema que echó de menos durante quince los correspondientes a la mayoría de los tributos. Y, sobre todo, normas tributarias con incidencia sustantiva que plantean en ocasiones dudas sobre su constitucionalidad, rectificaciones del Tribunal competente o críticas rotundas de la doctrina... Es el nuevo orden tributario".

- (21) Vid. GUASP, "Derecho", cit., pág. 81; dice el autor que el concepto de un ente jurídico "aclara qué es" ese ente, "o lo que es lo mismo, el problema de la identidad del ser... dentro del confuso universo de objetos de todas clases que la realidad ofrece al que la mira".
- (22) Como se recordará (vid. supra, capítulo II, apartado relativo al examen del Proyecto de Ley del Impuesto), esta dualidad de sujetos pasivos, unidad familiar-persona física, quedaba referida únicamente a la obligación personal de contribuir.
- (23) Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 182.
- (24) Cfr. RAMALLO, ("La unidad familiar...", cit., pág. 46), quien se refiere a "la solución a la que ha llegado la Ley del IRPF al considerar la unidad familiar como conjunto de sujetos pasivos".
- (25) Cfr. BANACLOCHE, "El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 26, 1978, pág. 32 : "Nos encontramos ante la novedad del impuesto al crearse el sujeto pasivo conjuntado y solidario" (subrayado del original).
- (26) Cfr. ABELLA POBLET, "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Publicaciones Abella, Madrid, 1980, pág. 98, donde se dice "la nueva figura del sujeto múltiple y solidario que ostenta la unidad familiar"; RODRIGUEZ PEREZ, "La familia y el Impuesto...", cit., pág. 1481, se refiere a la unidad familiar "no como sujeto, sino como agrupación de ellos".
- (27) Tal fué la denominación del tema II de las IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas, que versó sobre "La unidad familiar como sujeto fiscal".
- (28) STAMPA, "La legalidad y la unidad familiar en el Impuesto español sobre la Renta", en M.A.E.D.F., 1980, cit., pág. 399.
- (29) COLMENAR, "El sujeto: la unidad familiar", cit., pág. 687, afirma: "La unidad familiar... sirve como concepto técnico de remisión de normas y afecta además a aspectos sustanciales en la aplicación del tributo". Emplea también la expresión "concepto técnico de remisión de normas" para referirse a la unidad familiar, TEJERIZO LOPEZ, J.M., "El concepto de unidad familiar: algunas ideas generales", en M.A.E.D.F., 1980, Edersa, Madrid, 1981, pág. 503. ALBIÑANA, en "Derecho financiero y tributario", cit., habla de "centro de imputación" (pág. 496).
- (30) Dictamen del Consejo de Estado al primer Reglamento del Impuesto, pág. 16: "En la Ley 44/1978 se ha venido a

instrumentar el concepto de unidad familiar como parámetro definidor de ciertas obligaciones tributarias vinculadas a la imposición sobre la renta de las personas físicas".

- (31) BANACLOCHE, "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982, pág. 86.
- (32) RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 55, si bien añade que "los principales problemas que plantea la unidad familiar son jurídicos y se encuentran vinculados más al tema de los sujetos pasivos que al de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria".
- (33) En este sentido, es un modo bastante frecuente de proceder el "separar" la acumulación, más o menos explícitamente, de otros efectos de la unidad familiar, lo que condiciona, a nuestro juicio, una clara comprensión de esta figura. Así, p.ej., COLMENAR ("El sujeto: la unidad familiar", cit., aborda por un lado la acumulación (págs. 698 y ss.) y por otra parte se refiere a la "presencia de la unidad familiar en otros preceptos de la Ley" (pág. 719); GORJON PALENZUELA, J.F. ("La unidad familiar en la Ley 44/1978 de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 28, págs. 75 y ss.), habla de "efecto fundamental" para referirse a la acumulación, mientras que califica de "efecto importante... el principio de la responsabilidad", la obligación de declarar conjuntamente impuesta a los cónyuges, y las deducciones de la cuota cuando el sujeto pasivo es miembros de una unidad familiar (págs. 84-85); BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 47), utiliza la expresión "influencias del concepto de unidad familiar" advirtiendo que "las diferencias que para un sujeto pasivo puede suponer estar o no integrado en una unidad familiar... se manifiestan fundamentalmente a través de los elementos cuantificadores de la obligación tributaria".
- (34) "La unidad familiar...", cit., pág. 56.
- (35) "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 34.
- (36) Vid. por todos SAINZ DE BUJANDA, "Concepto del hecho imponible", en Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 257 y ss., en especial pág. 334.
- (37) En la propia sección primera del capítulo III se regula la residencia de la unidad familiar (art. 6º, 3) y sin embargo tal precepto no es mencionado por el art. 4º al remitirse al régimen de sometimiento al impuesto en el supuesto de pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar.
- (38) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obli-

gaciones...", cit., págs. 5-6: "Este contraste resulta especialmente significativo en un sector del Derecho como es el Derecho tributario, en el que la elaboración de instrumentos conceptuales responde a una evolución relativamente reciente y en el que, dadas las características del fenómeno que se pretende regular, la adaptación de la norma a la realidad de dicho fenómeno es mayor que en otros sectores del ordenamiento, haciéndose al mismo tiempo, más patente, el proceso de ósmosis entre la norma y el concepto".

- (39) "Ordenamiento tributario español", Civitas, Madrid, 1977, pág. 297.
- (40) El concepto de toda institución supone la síntesis de su régimen jurídico. Por ello, forzosamente, tanto en este apartado como en los siguientes, hemos de aludir a determinadas cuestiones que han de ser tratadas en otros lugares, aunque hayamos de traerlas a colación en este momento, en tanto en cuanto sea necesario al efecto de identificación de la unidad familiar.
- (41) Cfr. SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales de la unidad familiar", en Memoria de la A.E.D.F., 1980, ya citada, pág. 435.
- (42) Sabido es que "sujeto pasivo es la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible" (SDFUM, "Notas de Derecho Financiero", cit., vol. 2º, pág. 612). Esta definición es íntegramente válida a nuestros efectos, con independencia de todas las puntualizaciones y matices de que es susceptible, ya que al definir la Ley 44/1978 al sujeto pasivo se refiere al "contribuyente" del art. 30 de la LGT, y el contribuyente es el sujeto pasivo por antonomasia.
- (43) "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., pág. 68; en el mismo sentido, CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 115.
- (44) Según dispone el párrafo segundo del art. 23 de la LGT, "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"; de donde se deduce, como escriben CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, un "primer criterio de interpretación: los términos definidos por el ordenamiento tributario se entenderán conforme al sentido que la ley tributaria les haya dado" ("Ordenamiento tributario español", cit., pág. 123; subrayado del original).
- (45) Sobre el valor que cabe atribuir a los trabajos preparatorios, a los que la doctrina en general les niega el carácter de interpretación auténtica, vid. VANONI, "Na-

turalidad e interpretación de las leyes tributarias" (traducción al castellano de Juan MARTÍN QUERALT), IEF, Madrid, 1973, págs. 244 a 253; dice este autor que "El conocer la voluntad del legislador representa una primera aproximación en el proceso que trata de determinar la voluntad de la Ley" (pág. 245).

En la doctrina española, acerca de la importancia de los trabajos preparatorios a efectos de interpretación de la ley tributaria, puede verse el trabajo de PASTOR RIDRUEJO, L., "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil", en "Estudios de Derecho tributario", IEF, Madrid, 1979, vol. I, págs. 558 y ss., donde el autor se refiere a los "Antecedentes históricos y legislativos".

- (46) Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 182.
- (47) "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 115.
- (48) Ibídem., recogiendo el autor la tesis anteriormente sostenida por FERREIRO, "Curso de Derecho financiero...", cit., (3ª edición, 1978), pág. 322. Aunque con alguna matización, también es ésta, sustancialmente, la tesis de RAMALLO ("La unidad familiar...", cit., pág. 57).
- (49) Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 182.
- (50) Hay que tener en cuenta que a pesar de la íntima, intrínseca vinculación entre la configuración de la unidad familiar que venimos analizando y su calificación como un supuesto del artículo 34 de la LGT, con la consiguiente "adecuación" del hecho imponible, esta remisión al artículo 34 tiene un alcance más amplio; así, puede sostenerse predicando la concurrencia de titulares en el hecho imponible sólo de los miembros que obtengan renta. Insistimos en la remisión de este problema al capítulo relativo a la naturaleza jurídica de la unidad familiar.
- (51) "Sistema tributario español y comparado", Ediciones ICE, Madrid, 2ª ed., 1983, pág. 289. No obstante, destaca este mismo autor en otro lugar las dificultades y problemas que plantea la figura de la unidad familiar, que "En unos pasajes aparece como centro de imputación de rendimientos e incrementos patrimoniales (artículo 7º-3), en otros resulta dotada de cierta subjetividad tributaria (artículo 6º-3), en otros se presenta como una mera agrupación de sujetos pasivos (artículo 31-2), etcétera" ("Derecho financiero y tributario", cit., pág. 497).

También para ABELLA "hay muchos casos en que se plantean dudas sobre la incidencia de aquella figura -refiriéndose a la unidad familiar-, sobre todo cuando se alude al 'sujeto pasivo' que efectúa determinados actos, inversiones o deducciones, y no se sabe hasta qué

- punto debe extenderse tal condición a todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar" ("Manual del Impuesto...", cit., pág. 98).
- (52) SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 23. Añade la autora: "en el primer caso, todo tipo de rentas que puedan ser individualmente obtenidas, por razón del trabajo, la actividad o la productividad de los patrimonios privativos; en el segundo caso, las rentas del primonio común o ganancial".
- (53) Vid. VANONI, "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", cit., capítulos VI y VII, relativos a los "Medios de interpretación, págs. 241 y ss.
- (54) Seguramente hubiera sido de gran utilidad en este punto el "Diario de Sesiones", del debate en Comisión del Proyecto de Ley, pero como ya quedó apuntado, no se elaboró tal Diario; por ello, hemos de atenernos al Informe de la Ponencia, que es donde únicamente encontramos alguna explicación al art. 4º de la Ley, por lo que a la tramitación parlamentaria de la misma se refiere. Vid. la opinión que sobre esta circunstancia manifiesta STAMPA, "Estudio sistemático...", cit., pág. 124.
- (55) Vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 182.
- (56) Pensamos en el artículo 24 de la LGT y en la interpretación de las normas que contienen un hecho imponible; vid. SAINZ DE BUJANDA, "Naturaleza del hecho imponible" en Hacienda y Derecho, IV, págs. 565 y ss., en especial págs. 605 y ss.; CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 125 y ss.
- (57) El artículo 1137 del Código Civil dispone: "La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o mas deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a ésto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria".
- (58) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 24.
- (59) Cfr. SANCHEZ SERRANO, ("Algunos aspectos formales...", cit., pág.434), quien entiende que "El tratamiento que la Ley y el Reglamento del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hacen de la unidad familiar... constituye una respuesta más del ordenamiento tributario ante los problemas que plantean las situaciones complejas de plurisubjetividad tributaria".
- (60) Escribe CORTES DOMINGUEZ: "Un estudio sobre los sujetos de la obligación tributaria debe partir de un acuerdo

sobre el caracter y la naturaleza de dicha obligación" ("Los sujetos de la obligación tributaria". Rev. de Administración Pública, núm. 48, 1965, pág. 10).

- (61) Sobre la teoría jurídica de la obligación tributaria, en la doctrina española, vid.: SAINZ DE BUJANDA, "El nacimiento de la obligación tributaria", en Hacienda y Derecho, IV, págs. 3 y ss.; VICENTE-ARCHE, "Configuración jurídica de la obligación tributaria", RDFHP, núm. 25, 1957, págs. 7 y ss.
- (62) Aunque el caracter exclusivamente pecuniario de la obligación tributaria fué negado por BERLIRI, a cuyo juicio la obligación en la cual se concreta el impuesto puede tener por objeto un dar o un hacer ("Principios de Derecho tributario", vol.I, Ed.Der.Fin., Madrid, 1964, págs. 345 y ss., y en "Corso istituzionale di Diritto tributario", Giuffrè, Milán, 1965, págs. 128 a 130), tal tesis puede considerarse ampliamente superada. Para una crítica del criterio de BERLIRI, en la doctrina española, vid. VICENTE-ARCHE, "Notas" a la traducción de la obra de BERLIRI, "Principios de Derecho tributario", vol.I, cit., págs. 415 y ss.; SDFUM, "Notas de Derecho financiero", vol. 3º, Madrid, 1975, págs. 48 y ss., y 69-70; FERREIRO, "La extinción de la obligación tributaria", RDFHP, núm. 77, 1968, págs. 1015 y ss.
- (63) Cfr. SDFUM, "Notas...", cit., vol. 2º, págs. 217 y 603.
- (64) Ibídem., pág. 608.
- (65) Cfr., en este mismo sentido, SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 434.
- (66) Cfr. PRAENA REQUENA, A., "Aplicación del principio de solidaridad tributaria", CT, núm. 1, pág. 166.
- (67) El identificar la pluralidad subjetiva en función del hecho que la origina no es sino una manifestación más de cierta tradición doctrinal y legislativa, que atiende, para la construcción dogmática de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, no sólo a la posición de éstos en la relación jurídica sino también a la diversa naturaleza de los hechos que dan origen a esa posición y a la distinta relación que guardan con el hecho imponible.

BERLIRI pone un especial interés en distinguir las distintas relaciones entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el presupuesto de hecho. "Desde un punto de vista rigurosamente lógico -afirma el maestro italiano- dicha posición sólo puede ser una de las siguientes:

1ª. De un hecho realizado por una sola persona puede nacer una obligación a cargo de ésta y exclusivamente

de ésta; en el fondo, es el esquema típico de la obligación 'ex lege' y que en el campo tributario constituye la regla...

2ª. de un hecho realizado por una persona puede nacer una obligación a cargo de ésta y de un tercero...

3ª. De un hecho realizado por una sola persona puede nacer una obligación a cargo de una o más personas distintas del autor del hecho...

4ª. De un hecho realizado por una sola persona pueden nacer diversas obligaciones a cargo de personas distintas...

5ª. De un hecho realizado por varias personas puede nacer a cargo de todas ellas una obligación igual o varias obligaciones diferentes...

6ª. De un hecho puede nacer una obligación a cargo de su autor y de otro hecho ligado al primero puede nacer una obligación igual o distinta a cargo del autor de este segundo hecho..." ("Principios...", cit., vol.II, págs. 229 a 231).

- (68) "Son tres -dice DIEZ PICAZO- las formas básicas de organización de la pluralidad:

1ª. La pluralidad conduce a la fragmentación. Tanto el crédito como la deuda se descomponen o se dividen en créditos o deudas independientes que recaen sobre una parte de la prestación. Cada uno es un deudor o acreedor de una parte. Cabe llamar a estas obligaciones 'obligaciones parciarias'.

2ª. La pluralidad conduce a la comunidad. Los créditos se atribuyen en común al grupo o consorcio y la deuda es también una deuda común o consorcial. Todos juntos (en mano común), son deudores o acreedores de la totalidad. Estas son las obligaciones que merecen, rigurosamente hablando, el calificativo de "mancomunadas" o también de comunes o conjuntas.

3ª. La pluralidad conduce a la solidaridad" ("Fundamentos del Derecho civil patrimonial", Tecnos, Madrid, vol. 1º, 1979, pág. 401).

- (69) SOLER ROCH, ("Notas sobre la configuración de obligaciones y deberes...", cit., pág. 9), se refiere a la existencia de un interés jurídico específico, de contenido patrimonial, protegido como tal en las normas financieras, entendiendo por aquél "el interés en la organización y desarrollo de la Hacienda, subordinado al interés primario en el cumplimiento de las necesidades públicas".
- (70) "Fundamentos del Derecho civil patrimonial", cit., pág. 401.
- (71) FANTOZZI, "La solidarietà nel Diritto tributario", Utet, Turín, 1968, pág.1; PRAENA REQUENA, "Aplicación del principio...", cit., pág. 166.
- (72) Acerca de la necesidad de distinguir entre subjetividad y solidaridad, vid. FANTOZZI, op.cit., págs. 321 y ss.

- (73) Como ha manifestado RAMALLO ("La unidad familiar...", cit., págs. 49-50), la regulación de la unidad familiar plantea problemas que "trasladan al campo tributario toda la teoría general elaborada en el ámbito del Derecho civil sobre la solidaridad. Empezando por tener que renovar los esfuerzos por distinguir entre la solidaridad en la obligación (cotitularidad del art. 34, LGT) y la responsabilidad solidaria (art. 37, LGT) a efectos de diferenciar y delimitar, cuando se hable de 'responsable solidario' el que lo sea por deuda propia como titular y realizador del hecho imponible, y que, por lo tanto, además de ser deudor de la obligación tributaria y obligado al pago voluntario de la misma ("Shuld") responde de él en periodo ejecutivo ("Haftung"), y el que lo sea por deuda ajena, con supuesto de hecho propio de la responsabilidad e, incluso, con la necesidad de acción de derivación de dicha responsabilidad".
- (74) Cfr. RAMALLO, op.cit., pág. 56.
- (75) En definitiva, quiere decirse que no se plantea siquiera el problema de que la unidad familiar pueda ser considerada sujeto de derecho. Sobre la categoría de los sujetos de derecho desprovistos de personalidad jurídica, vid. GIARDINA, E., "LA capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati", Riv.Dir. Fin.Sc.Fin., 1962, núm. 3, págs. 269 y ss. En nuestra doctrina, SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad", en Hacienda y Derecho, V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, págs. 319 a 487, en especial, 353 y ss.; CORTES DOMINGUEZ, "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", Moneda y Crédito, núm. 94, 1965, págs. 87 a 121, en especial, 104 y ss.
- (76) Acertadamente expresa SOLER ROCH que "El contenido de las situaciones jurídicas subjetivas (es) entendido como la posición de las partes que, en cada caso, aparecen implicadas en la aplicación del tributo" ("Notas sobre la configuración...", cit., pág. 11).
- (77) Op.cit., pág. 56. Añade el autor que "la Ley parece partir del principio de que toda persona física es sujeto pasivo miembro de una UF mientras no se demuestre lo contrario".
- (78) "Principios de Derecho tributario", vol.II, cit., págs. 208-209.
- (79) "La llamada 'glorificación del hecho imponible' no es simplemente una frase con la que resaltar la importancia de esta institución jurídica, sino que, efectivamente, es una frase afortunada, por cuanto significa que la teoría y la realidad de la exacción de tributos se

encuentra fuertemente vinculada a la citada institución" (RAMALLO, "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Civitas REDF, núm. 20, 1978, pág. 614). Una crítica mesurada de la "tendencia a la glorificación del hecho generador" es la expuesta por SAINZ DE BUJANDA en "Concepto del hecho imponible", Hacienda y Derecho, IV, págs. 262 y ss.

- (80) GIANNINI, "Instituciones de Derecho tributario", cit., pág. 141; SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", en Hacienda y Derecho, II, pág. 299; "Concepto del hecho imponible", cit., págs. 330 y ss.
- (81) "Curso superior de Derecho tributario", Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1957, t.I, pág. 192.
- (82) "Estructura jurídica del sistema tributario", cit., págs. 300-301; "Concepto del hecho imponible", cit., págs. 390 y ss., especialmente 394.
- (83) "Estructura jurídica...", cit., pág. 307; "Concepto del hecho imponible", cit., págs. 395-396.
- (84) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Concepto del hecho imponible", cit., pág. 396.
- (85) RAMALLO, ("La unidad familiar...", cit., pág. 52), se refiere a la doble participación que la acumulación tiene en los problemas del aspecto subjetivo del hecho imponible y en los de la cuantificación del tributo, si bien con un sentido distinto del que asignamos aquí a la afirmación de que la unidad familiar forma parte del elemento subjetivo del hecho imponible.
- (86) Sobre los diversos aspectos del elemento objetivo del hecho imponible, nos remitimos a SAINZ DE BUJANDA, "Concepto del hecho imponible", cit., págs. 333 y ss.
- (87) La norma es idéntica en el Reglamento de 1979 y en el de 1981.
- (88) Dictamen del Consejo de Estado, de 5 de julio de 1979, núm. 42.101, pág. 30, dentro de "Observaciones al articulado".
- (89) Se trata, en última instancia, de un problema "clásico" de la dogmática tributaria, como es la controversia acerca del objeto medido por la base imponible.
- (90) Art. 21 de la Ley: "Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente".

- (91) "Realizar el hecho imponible significa... estar realmente (y no sólo hipotéticamente, como acontece en la norma) en la relación que la ley exige que exista entre el elemento objetivo y una determinada persona para que ésta quede obligada" (SDFUM, "Notas de Derecho financiero", cit., vol. 2º, pág. 614; subrayado del original).
- (92) No puede dejar de traerse a colación la tesis del profesor CORTES DOMINGUEZ sobre la doble acepción del término sujeto pasivo en el ámbito de nuestra LGT, ya que una aparente similitud entre esta distinción y lo aquí señalado, pudiera inducir a error.

Como es sabido, ante el problema que plantea la existencia de sujetos pasivos carentes de personalidad, CORTES DOMINGUEZ propone una doble acepción del término sujeto pasivo: como persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias y como elemento personal configurador del presupuesto de hecho ("Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., págs. 109 a 113). Pues bien, es evidente que en este planteamiento se encuentra implícita una "disociación" del elemento subjetivo, que en los supuestos del art. 33 de la LGT, queda referido, en uno de sus aspectos, a una persona: la que asume la titularidad pasiva de la obligación tributaria, y, en otro, a un ente: el que configura el presupuesto de hecho.

Sin embargo la similitud entre este planteamiento y el expresado en el texto no es más que aparente, ya que el problema es radicalmente distinto en ambos casos. En efecto, la tesis de CORTES DOMINGUEZ intenta dar una solución coherente al hecho de que una ley atribuya la subjetividad de la obligación tributaria a un ente que carece de personalidad jurídica, esto es, de aptitud para asumir derechos y obligaciones; sin embargo, ese problema aquí no se plantea en ningún momento porque, como hemos dicho, en ningún caso se le atribuye a la unidad familiar la titularidad pasiva de la una relación jurídica.

Por otro lado, en el supuesto que nos ocupa el aspecto subjetivo -determinación del elemento personal de la relación tributaria- queda siempre referido a la persona física, a la misma persona física tanto en una como en otra significación de aquel elemento, si bien la inclusión de la persona en una unidad familiar trasciende a la configuración del elemento objetivo del presupuesto de hecho.

- (93) Como afirma SOLER ROCH, "La configuración de las situaciones jurídicas subjetivas en el ámbito tributario responde... a la concurrencia de dos criterios que derivan, por un lado, de los intereses protegidos en las normas tributarias, y por otro, del contenido jurídico que, en cada caso, revistan dichas situaciones" ("Notas sobre la configuración...", cit., pág. 8).

- (94) Literalmente, afirma GIARDINA al exponer su criterio en punto a la distinción entre las nociones de persona y sujeto que se está en presencia de una "figura subjetiva cuando esta última viene considerada por las normas como punto de referencia de situaciones jurídicas" ("La capacidad giuridica tributaria...", cit., pág.281); pero con tal expresión lo que se pretende designar es todo "centro de imputación de efectos jurídicos" (loc.cit., pág.284) o, más exactamente, "centro autónomo de imputación de efectos jurídicos" (loc.cit., pág. 288).
- (95) Como es sabido, GIARDINA afirma la capacidad jurídica tributaria de los entes dotados de subjetividad en el ámbito del Derecho común, mientras que niega aquella capacidad a los entes colectivos no dotados de subjetividad en las restantes ramas del Derecho (op.cit., págs. 276 y ss., especialmente, 284 y ss.). En nuestra doctrina, CORTES DOMINGUEZ advierte igualmente que "la distinción entre persona jurídica y sujeto de derecho no basta para configurar a este último: es necesario distinguirlo también de aquellos entes colectivos, no personificados, que no son sujetos de derecho" ("Una contribución al estudio de la capacidad...", cit., pág.105). Insistimos en que, con relación a la unidad familiar, ni siquiera se plantea la posibilidad de que estemos en presencia de un ente dotado de subjetividad, ya que ello sólo tendría sentido a partir de la imputación a la unidad familiar de efectos jurídicos, lo que no ocurre respecto de ninguno de los vínculos y situaciones a que dá lugar la aplicación del tributo.
- (96) Vid., supra, notas 29 y 30.
- (97) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 6.
- (98) Como advertimos en su momento, partimos de la relación jurídica tributaria como categoría explicativa de la unidad familiar. La "decisiva contribución" y "aportación inestimable" que la perspectiva llamada estática del fenómeno tributario ha supuesto para el desarrollo de esta disciplina científica, es reconocida por los propios defensores de la concepción dinámica o funcional del tributo; vid.: PEREZ DE AYALA y GONZALEZ, "Curso de Derecho tributario", Ed.Der.Fin., Madrid, 1978, t.I, pág.108. Por otro lado, manifiestan estos autores que es fácil advertir que "la diferencia entre uno y otro enfoque no reside... en tomar o no como centro de estudio las situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas, que es nota común a ambos, sino en la forma de llevar a cabo el análisis" (loc.cit., pág.107, in fine). Una síntesis de las distintas concepciones dogmáticas del fenómeno tributario en relación con las situaciones jurídicas que en él se desarrollan, puede verse en, SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., págs. 5 y ss.
- (99) Forzosamente hemos de traer a colación ideas ampliamente difundidas, que bien pueden ya considerarse tópicos de la dogmática tributaria, pero que no por ello, claro está, pierden ni un ápice de su valor.

- (100) Cfr. SDFUM, "Notas de Derecho financiero", cit., vol. 2º, págs. 207-208. En el mismo sentido, FERREIRO, "Curso de Derecho financiero...", cit., págs. 399 y ss., en especial, 404-405.
 - (101) Que él denomina "d'imposta"; vid. "Il rapporto giuridico d'imposta", cit.
 - (102) "Principios de Derecho tributario", vol.II, cit., pág. 76.
 - (103) "Ordenamiento tributario...", cit., pág. 236.
 - (104) Cfr. "Principios de Derecho tributario", cit., págs. 117-118.
 - (105) Ibídem., pág. 129.
 - (106) Ibídem., pág. 119.
 - (107) Ibídem., pág. 129. Sobre la distinción entre sujetos de la relación jurídica tributaria y sujetos de la obligación tributaria, véase también la obra de BERLIRI, "Corso istituzionale di Diritto tributario", Giuffrè, Milán, 1965, págs. 103-104.
 - (108) Por otra parte, "es necesario realizar una distinción entre la obligación tributaria propiamente dicha y los demás efectos jurídicos que se integran en el concepto de relación jurídica tributaria. Esta distinción, o separación, es conveniente para facilitar la investigación y exposición de la materia, toda vez que la obligación tributaria, en cuanto núcleo esencial de aquella relación..., puede y debe ser objeto de estudio separado, aislándola de todas las demás obligaciones y derechos que integran la relación jurídica tributaria. Este modo de proceder está generalizado en la doctrina..." (SDFUM, "Notas de Derecho financiero", cit., vol. 2º, pág. 216).
- No obstante, BERLIRI llamaba la atención sobre este problema al afirmar que "la obligación tributaria, aún con toda su importancia, no debe polarizar en torno a sí la atención de los estudiosos" ("Principios...", cit., pág. 117).
- (109) "Es precisamente la estructura de la obligación tributaria la que ha sido hasta el momento analizada con mayor detalle, sin que pueda decirse otro tanto en lo que se refiere al resto de las obligaciones y derechos que la acompañan" (SDFUM, "Notas...", cit., pág. 216). En el mismo sentido, FERREIRO, "Curso...", cit., pág. 405.
 - (110) Vid. el citado trabajo de SOLER ROCH, "Notas sobre la

configuración de obligaciones y deberes...".

- (111) Manifiesta BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 47) que "rompiendo la sistemática, el legislador incluyó una no sujeción fuera de lugar (art. 3.4) o no se atrevió a definir como gasto el de alimentos".
- (112) Bien es verdad que el presupuesto de esta norma lo constituye, no la existencia de una unidad familiar, sino la disolución de una unidad familiar anteriormente existente.
- (113) Igualmente entiende BANACLOCHE (op.ult.cit., pág. 48), que se trata de una determinación de lo que no es renta y que, por tanto, su regulación debió estar situada en otro lugar.
- (114) Mientras que el artículo 19 de la Ley queda referido a la determinación de los rendimientos netos procedentes tanto del trabajo, como del capital como de actividades profesionales y empresariales, el art. 75 del Reglamento se encuentra inserto en la sección III del capítulo V ("Determinación de la renta"), siendo dedicada esta sección a "Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas".
- (115) Ciertamente, como señala COLMENAR ("El sujeto...", cit., pág. 719), el art. 19 es un precepto de difícil hermenéutica. El Reglamento, por su parte, incluye en su art. 73,A),c) el precepto contenido en el art. 19, 1,segundo,b),c'), relativo a las asignaciones destinadas a instituciones de previsión del personal, en términos análogos a aquél; pero no ocurre lo mismo con el apartado b') del mismo precepto, ya que según el art. 73,A),b) del texto reglamentario, se considera gasto deducible..., "Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales y las destinadas al seguro de accidentes del personal".
- (116) Baste con recordar la deducción por matrimonio, por hijos, por miembro de la unidad familiar de edad igual o superior a setenta años, y el incremento de la deducción general cuando más de un miembro de la unidad familiar obtenga renta. A ello habría que añadir las controvertidas y polémicas diez mil pesetas sin necesidad de justificación, por gastos personales (art. 29 de la Ley de 121 y 123 del Reglamento).
- (117) Seguimos aquí la clasificación de SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., págs. 15 y ss.
- (118) Cfr. SOLER ROCH, op.cit., pág. 17.
- (119) SOLER ROCH (loc.cit., pág. 20), diferencia entre este

"papel instrumental", y la consideración como "obligaciones accesorias", en sentido técnico-jurídico, de los deberes tributarios, en la LGT (art. 35); calificación esta última que considera criticable.

- (120) Ibídem., pág. 34.
- (121) Cfr. CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 109; ARGUELLO REGUERA y CORTES MARTINEZ, "El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ediciones Pirámide, Madrid, 1980, págs. 37-38. Por su parte, el Consejo de Estado, en su Dictamen al primer Reglamento del Impuesto señalaba, con referencia a la unidad familiar, que "para la configuración de este parámetro, la Ley ha venido a establecer un concepto de familia en su sentido más estricto o reducido" (pág. 17).
- (122) En este sentido entendemos la afirmación de BANACLOCHE ("Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982, pág. 86), de que "La unidad familiar no es un concepto jurídico, como quedó claro en la discusión parlamentaria de la Ley".

Sobre la necesidad de regulación del concepto de unidad familiar, por ser una realidad social y económica, vid. MARTINEZ LAFUENTE, "La unidad familiar y la imposición indirecta", CT, núm. 47, 1983, pág. 283.

- (123) El Tribunal Supremo, en una Sentencia de 7 de febrero de 1983, invoca la noción de unidad familiar delimitada en el IRPF para fijar el alcance de una exención del Impuesto sobre el Lujo; para un comentario a esta Sentencia, vid. MARTINEZ LAFUENTE, "La unidad familiar y la imposición indirecta", cit.

El Tribunal Supremo acoge únicamente la definición o delimitación subjetiva de la unidad familiar, contenida en el artículo 5º de la Ley 44/1978, lo que nada presupone o implica respecto a trasladar a la imposición indirecta el problema del tratamiento fiscal de las rentas familiares. En contra parece opinar MARTINEZ LAFUENTE (op.cit., págs. 283-284). Simplemente se trata, entendemos nosotros, de acoger la noción jurídica de la realidad unidad familiar, que habiendo adquirido carta de naturaleza en el ordenamiento tributario puede ser válida y útil en otros tributos, y no sólo en el IRPF.

- (124) FERREIRO, LASARTE, MARTIN QUERALT y PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 72. Igualmente, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, al afirmar que la designación de "la unidad familiar como unidad contribuyente incluyendo todas las rentas pertenecientes a sus componentes... se hace así exclusivamente a efectos fiscales" (recogido en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 95).

- (125) Según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley el fundamento de la unidad familiar "llevaría a tratar como unidad contribuyente y, por tanto, a acumular las rentas atendiendo a las situaciones de hecho. Sin embargo, además de la dificultad práctica de probar, tanto las uniones como las separaciones de hecho, en estos casos es bastante menor el riesgo de que sus miembros redistribuyan entre sí sus rentas con objeto de eludir el impuesto. Por esta razón se consideran, a los efectos de determinar quiénes forman parte de una unidad familiar, exclusivamente a los sujetos unidos por vínculos legales" (loc.cit., pág. 95).
- (126) RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 47.
- (127) Véase, más adelante, el capítulo en que se aborda el fundamento de la unidad familiar. No obstante, podemos mencionar aquí las tres únicas razones dadas en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, para considerar a la familia como "unidad contribuyente": 1ª, la existencia de economías de escala derivadas de la vida en común; 2ª, la dificultad de discernir, en el caso de la familia, tanto los ingresos como los gastos que puedan corresponder a cada miembro y 3ª, la unidad familiar se perfila como auténtica unidad contribuyente, con independencia del régimen económico que tenga el matrimonio porque, de otro modo, se pondría en manos del contribuyente algo que sólo compete al poder fiscal: la determinación de la cuantía del impuesto (loc. cit., pág. 95).
- (128) "La unidad familiar...", cit., pág. 46. En análogo sentido afirma GORJON PALENZUELA que en la delimitación de la unidad familiar se plantea el choque entre criterios jurídicos y criterios económicos... "Pero tampoco el criterio económico resulta siempre suficientemente atendido", por lo que concluye que "ni el criterio jurídico ni el económico conducen a resultados aceptables" ("La unidad familiar...", cit., pág. 83).
- (129) En este sentido, las Consultas de 23 de abril de 1979, sobre situación matrimonial después de separación real sin invalidación del vínculo matrimonial, y de 29 de julio de 1980, sobre posibilidad de hacer dos declaraciones distintas matrimonios que viven en distintas poblaciones, por razones de trabajo. En ellas se ratifica la existencia de unidad familiar, con independencia de las circunstancias concretas de cada caso. La primera aparece recogida en la Orden de 17 de abril de 1980 (BOE de 26 de abril), sobre Doctrina expuesta en consultas vinculantes a consultas formuladas por los contribuyentes. Ambas pueden verse en el "Repertorio de la Doctrina Administrativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1981", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982, t.I, págs. 87-88).

- (130) Vid. artículos 102 a 106 del Código Civil.
- (131) Circunstancia o paradoja que es puesta de relieve por TEJERIZO, "El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 504.
- (132) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 46.
- (133) La crítica más radical de la legislación del Impuesto, en punto a sus relaciones con el Derecho privado, la encontramos en STAMPA, "Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta", cit., en especial, págs. 65 y ss.; y del mismo autor, "La legalidad y la unidad familiar en el Impuesto español sobre la Renta", cit., págs. 404 y ss.
- (134) Nos remitimos al excelente trabajo de RAMALLO, "Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny", Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 46, 1973, págs. 7 y ss. Sobre el tema puede verse, asimismo en nuestra doctrina: CALVO ORTEGA, R., "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero", HPE, núm. 1, págs. 123 y ss., en especial, 137 y ss; y el citado estudio de ALBINANA, "El Derecho privado en el ordenamiento tributario español", especialmente págs. XVII y ss.
- (135) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 47. Concluye el autor sobre este punto afirmando que "la Ley fiscal, en relación a la Ley civil, tendrá que hacer dos cosas, en contra de lo que ahora está haciendo: a) crear más supuestos de hecho que los contemplados por la legislación civil, apartándose, por tanto, de la tendencia a seguir necesaria y mecánicamente los esquemas civiles; y b) vincularse más a los esquemas civiles que regulan las relaciones económicas familiares".
- (136) Adoptamos así el criterio de RAMALLO ("La unidad familiar...", cit.), quien habla de "punto de vista estático: los sujetos de la unidad familiar", y "punto de vista dinámico: las alteraciones en la unidad familiar" (págs. 56 y 65, respectivamente).
- (137) En este sentido, CLAVIJO ("Los rendimientos del capital...", cit.) quien entiende por "concepto jurídico tributario" de unidad familiar el análisis de los diferentes tipos de la misma (pág. 108 en relación con págs. 109 y ss.; subrayado del original).
- (138) En este sentido, PEREZ ROYO, I., "La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 56.

- (139) En este orden de cosas, es particularmente frecuente poner de manifiesto el distinto ámbito subjetivo de la acumulación y de las deducciones personales, o destacar la disociación entre la obligación del pago del impuesto y la titularidad del deber de declarar. Todo ello es, desde luego, cierto, pero no debe mezclarse o, más bien, confundirse, con la determinación de las personas que integran la unidad familiar.
- (140) Lo contrario supondría admitir que cuando la Ley se refiere a la unidad familiar en el art. 7º,3 (acumulación de las rentas de todos los miembros de la unidad familiar) está aludiendo a unas personas y, sin embargo, en el art. 19,3,b) (no se computa como ingreso ni como gasto las prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre quienes integran una unidad familiar) está aludiendo a otras personas diferentes.

Cuestión distinta es que unos miembros, por ejemplo, den derecho a una deducción determinada o que den derecho a deducción personas que no forman parte de la unidad familiar (ascendientes). Pero es claro que la unidad familiar a efectos de deducciones de la cuota, en el artículo 29 de la Ley ("miembro de la unidad familiar de edad igual o superior a setenta años...", "cuando varios miembros de la unidad familiar obtengan individualmente rendimientos netos...") es la misma unidad familiar que encaja en una de las modalidades del art. 5º.

En este sentido entendemos la siguiente afirmación del profesor RAMALLO: "Aunque de la lectura del artículo 4º,2 y del artículo 5º de la Ley del IRPF pudiera sacarse la impresión de que la UF es una figura homogénea que opera con los mismos miembros a lo largo de todo el desarrollo de la vida de la obligación tributaria y de la ejecución de todas las funciones tributarias, esta impresión no sería válida como conclusión" ("La unidad familiar...", cit., págs. 55-56; el subrayado es nuestro).

- (141) En última instancia se está valorando inadecuadamente la significación de la unidad familiar, porque si no fuera por la presencia de la misma no parecería tan extraño que unas personas sean sujetos pasivos de la obligación tributaria y que pese sobre otras, por ejemplo, el deber de declarar; se trata de situaciones de distinta índole, con distinto presupuesto y que pueden, consecuentemente, recaer sobre distintos sujetos.
- (142) En este punto se pone claramente de manifiesto la "vis" atractiva del núcleo central que BERLIRI señalaba.

Un análisis de la configuración subjetiva de las dis-

tintas obligaciones y deberes a que dá lugar la aplicación del impuesto, puede verse en el reiteradamente citado trabajo del profesor RAMALLO, "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español", loc.cit., págs. 60 y ss.; distingue el autor entre: sujetos a la retención, sujetos obligados a la autoliquidación, declaración y firma de la declaración, sujetos obligados al pago y al ingreso de la deuda tributaria, sujetos legitimados para recurrir, sujetos a las sanciones y sujetos con derecho al prorrateo de la deuda.

- (143) Así se califica en la contestación a una consulta vinculante, de 15 de junio de 1981 ("Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., págs. 89-90), sobre componentes de la unidad familiar.
- (144) Para CLAVIJO ("Los rendimientos del capital...", cit., pág. 110), "Este supuesto de unidad familiar nos pone de manifiesto de una manera incuestionable que el matrimonio, como tal situación jurídica es el primer centro de imputación de renta para los cónyuges". En el mismo sentido, BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos...", cit., pág. 37.
- (145) Para un análisis de las consecuencias de esta Ley, desde la perspectiva del Derecho financiero, así como de la Ley 30/1982, de 7 de julio, que modifica la regulación del matrimonio y determinación del procedimiento a seguir en las causas de nulidad, separación y divorcio, véase MARTINEZ LAFUENTE, "Notas sobre las recientes Reformas del Código Civil en relación con el Ordenamiento tributario", Anuario de Derecho Civil, octubre-diciembre de 1982, págs. 1087 y ss.
- (146) El art. 108 del Código Civil dispone en su primer párrafo: "La filiación puede tener lugar por naturaleza y por adopción. La filiación por naturaleza puede ser matrimonial y no matrimonial".
- (147) FERREIRO, en la obra colectiva "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 75.

Muchos comentarios originó en su día la redacción del precepto legal. Particularmente, la "coma" introducida entre las palabras "naturales" y "reconocidos" hacía dudar, como escribió BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 38), de si nuestro legislador, en este artículo, "pretendió incluir a todos los naturales o sólo a los naturales reconocidos o adoptados".

El Reglamento de 2 de noviembre de 1979 resolvió esta duda, "con buen criterio" a juicio de CLAVIJO (op.cit. pág. 112), señalando que integraban la unidad familiar

"los hijos naturales reconocidos y adoptados" (art. 15,1,a). "Y, evidentemente -dice CLAVIJO-, no podía ser otra la solución, ya que, si no, quedaban fuera de la unidad familiar los hijos adoptados no naturales" (loc.cit.).

Otros comentarios al precepto legal sobre la cuentión de referencia, también, entre otros, en: COLMENAR, "El sujeto...", cit., págs. 693-694; RODRIGUEZ PEREZ, "Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Edersa, madrid, 1980, pág. 46.

- (148) Se recogía, de esta forma, la observación formulada por el Consejo de Estado al art. 15 del Proyecto de segundo Reglamento, en su Dictamen al mismo (págs. 8 y 9). El Proyecto seguía distinguiendo entre hijos legítimos, legitimados, naturales reconocidos y adoptados, pero habiendo desaparecido estas distinciones con la reforma de 1981 del Código Civil -dice el Dictamen-, estableciéndose que no hay más que dos clases de filiación natural y que tanto esas dos como la adoptiva surten los mismos efectos, "tal vez pudiera prescindirse ya de calificaciones y hablar solamente de hijos menores".

- (149) Vid. FERREIRO, quien expresa, si no entendemos mal, la misma opinión, pero refiriéndose al reconocimiento legal exclusivamente ("Comentarios...", cit., pág.75). Desde luego, el reconocimiento será la forma ordinaria y normal de determinar legalmente la filiación extramatrimonial.

Sobre el reconocimiento, vid. LACRUZ y SANCHO, "Derecho de familia", cit., 1982, págs. 647 y ss., donde escriben estos autores: "De reconocimiento puede hablarse en un doble sentido: amplio y terminal, en cuanto 'status' del hijo no matrimonial cuya filiación haya sido determinada; y estricta e instrumental, en cuanto medio de acceso -declaración o expresión de voluntad- a aquel 'status'; en el primer sentido se incluye en el término la sentencia judicial; en el segundo se excluye". En el Código, precisan estos autores, se acoge en el segundo sentido (loc.cit.). Así pues, parece más exacto hablar de filiación extramatrimonial legalmente determinada y no de reconocimiento, aunque se emplee en un sentido amplio.

- (150) Según el citado precepto: "La filiación no matrimonial quedará determinada legalmente:
1º. Por el reconocimiento ante el encargado del Registro Civil, en testamento o en otro documento público.
2º. Por resolución recaída en expediente tramitado con arreglo a la legislación del Registro Civil.
3º. Por sentencia firme.

4º. Respecto de la madre, cuando se haga constar la filiación materna en la inscripción de nacimiento practicada dentro del plazo de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Registro Civil".

Señalan LACRUZ y SANCHO ("Derecho de familia", cit., 1982, pág. 645) que estos medios de determinación de la filiación extramatrimonial pueden reducirse a dos: el reconocimiento y la sentencia.

- (151) Hay que diferenciar la filiación, como procedencia biológica, de la filiación como vínculo jurídico. En este sentido, dicen LACRUZ y SANCHO: "Filiación es la procedencia biológica de un hijo respecto de sus progenitores... Relación paterno filial es el vínculo jurídico recíproco entre el hijo y cada uno de sus progenitores y que comporta un entramado de derechos y deberes, potestades y funciones... En principio, la relación jurídica coincide con la realidad biológica... Sin embargo, no siempre existe aquella coincidencia..." (por ejemplo, como es claro, en la filiación por adopción) ("Derecho de familia", cit., 1982, pág. 595).
- (152) Cfr. "Derecho de familia", Bosch, Barcelona, 1978, t. II, págs. 59 y ss., y 105 y ss. Insisten estos autores en que la única clasificación eficaz de la filiación ilegítima es entre reconocida y no reconocida (pág. 105), ya que "aunque el art. 139 (refería) su contenido a los hijos ilegítimos en quienes no concurriría la condición legal de naturales, parece evidente que aquellos en quienes concurre pero no hayan sido reconocidos se encuentran en la misma situación que si no fuesen naturales y les es aplicable el precepto; con mayor evidencia, cuando la filiación sea desconocida tampoco conduce a nada la discriminación entre naturales y no naturales" (pág. 59, in fine).
- (153) La filiación ilegítima no reconocida se clasificaba, según exponen LACRUZ y SANCHO, en "filiación conocida y desconocida" ("Derecho de familia", 1978, t. II, pág. 105).
- (154) Cfr. LACRUZ y SANCHO, loc.cit. en nota anterior.

Un tratamiento más explícito de esta cuestión exigiría una amplitud excesiva que, realmente, no consideramos necesaria ni justificada dada su falta de vigencia. Únicamente queremos llamar la atención sobre este punto, en el sentido de que es necesario enfrentarse a ella con cuidado ya que, dada la complejidad y falta de sistemática conceptual de la derogada regulación del Código Civil en materia de filiación, pudiera caer se muy fácilmente en conclusiones imprecisas o poco claras.

- (155) FERREIRO, LASARTE, MARTIN QUERALT y PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 75.
- (156) Igualmente, si un viudo, con dos hijos, contrae matrimonio, por ejemplo, con una viuda que a su vez tiene dos hijos, los seis forman unidad familiar, aunque no adopten a los hijos del otro.

Idéntico criterio al aquí mantenido respecto a la no inclusión en el precepto legal del requisito de que los hijos sean comunes, es el afirmado por SANCHEZ PINILLA ("Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Instituto de Empresa, Madrid, 1982, pág. 41), quien al preguntarse sobre la inclusión del hijo no matrimonial en la unidad familiar formada por su padre o madre y el cónyuge de éstos, que no sea su progenitor, llega a una respuesta afirmativa, por la razón señalada. "Esta solución -añade el autor citado- no dejará de sorprender al cónyuge no progenitor, que verá sus rentas acumuladas, a efectos fiscales, a las del hijo no matrimonial. Su integración en la unidad familiar es una consecuencia más de la modificación de las normas en torno a la filiación".

También hay que tener en cuenta, en los supuestos de unidad familiar integrada por los cónyuges, que uno de ellos puede verse privado de la patria potestad sobre los hijos, sin que tal circunstancia sea relevante a efectos de la unidad familiar. Sobre esto, vid., LA-CRUZ y SANCHO, "Derecho de familia", cit., 1982, págs. 728 y ss., donde se refieren los autores a la "Actuación, ejercicio y titularidades individuales" de la patria potestad; también SANCHO REBULLIDA, "La patria potestad", en la obra colectiva "El nuevo régimen de la familia", Civitas, Madrid, 1982, págs. 95 y ss., en especial, 115 a 120.

- (157) Cfr., en este sentido, TEJERIZO ("El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 505), quien señala al respecto que "existe un excesivo mitemismo".
- (158) Esta circunstancia es asimismo puesta de manifiesto, entre otros, por: COMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 695, in fine; STAMPA, "Estudio sistemático...", cit., pág. 219.
- (159) La duda de si se trata de adopción plena o simple fué prontamente manifestada por BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos...", cit., pág. 39), subrayando también "el empleo del término adoptado en vez de adoptivo del Código". La opinión prácticamente unánime es que debe entenderse incluida tanto la adopción plena como la simple. A título indicativo, cfr. TEJERIZO, "El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 504.

No obstante, de "lege ferenda" puede entenderse que en los casos de adopción simple, si el adoptado continúa viviendo con su progenitor y no con el adoptante, debe integrarse en la unidad familiar de aquél y no en la de este. Y ello por la razón de que respecto a la inclusión de los hijos en la unidad familiar, la Ley atiende esencialmente al hecho de la convivencia.

- (160) Cfr. FERREIRO, obra colectiva "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 75.
- (161) Vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 101.
- (162) Enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Comunista; puede verse en Civitas REDF, núms. 17-18, págs. 117 y 182.
- (163) Las más duras críticas en STAMPA ("Estudio sistemático...", cit., pág. 211; "La legalidad y la unidad familiar...", cit., pág. 405) y PEÑA ALVAREZ, F., ("La unidad familiar en el Impuesto doble la Renta de las Personas Físicas", tesis doctoral, inédita, págs. 211 a 214). Igualmente, para BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos...", cit., pág. 37), "la inclusión de los emancipados va en contra del ordenamiento privado...". En el mismo sentido, entre otros, COLMENAR "El sujeto...", cit., pág. 693; ABELLA POBLET, "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Publicaciones Abella, Madrid, 1980, pág. 102.
- (164) "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 111.
- (165) "La unidad familiar...", cit., págs. 57-58.
- (166) Originariamente, en su art. 160, último párrafo; en la actualidad, en su art. 319. Expresamente se remiten a la "emancipación de hecho" del Código Civil, al abordar la excepción de los hijos que vivan independientes: COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 693; SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 42; GIMENEZ-REYNA, "Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota", CT, núm. 33, 1980, pág. 212; STAMPA, "Estudio sistemático...", cit., pág. 230; TEJERIZO, "El concepto de unidad familiar...", cit., págs. 504; ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit., 103, etc.
- (167) "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 75. La misma opinión respecto a lo que debe entenderse por "vida independiente", en CASADO y HERRERO, "Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 17-18.
- (168) Antes de la reforma de 1981, la emancipación tenía lugar, según el art. 314 del Código Civil, por matrimonio, por la mayor edad y por concesión del padre o ma-

dre que ejerciera la patria potestad; a estas causas de emancipación había que añadir las del art. 168, relativo a las segundas nupcias de los padres, y las del art. 322 en relación con el 324, referentes al "habilitado de edad". A la "emancipación de hecho" se refería, como ya hemos indicado, el art. 160 del Código, en el que se regulaban los efectos de la patria potestad respecto a los bienes de los hijos. La redacción de este precepto daba lugar a una controversia sobre si realmente se trataba de una verdadera emancipación o no, ya que, según el tenor literal del mismo, sólo se reputaba como emancipado al menor que viviese con independencia de sus padres, para todos los efectos relativos a "los bienes que el hijo... haya adquirido o adquiriera con su trabajo o industria, o por cualquier título lucrativo", pero no equiparaba su capacidad de obrar a la del menor emancipado, en los términos que prevenía el art. 317 del Código. Hoy, la emancipación de hecho sí está regulada como verdadera emancipación en el art. 319, ya citado.

- (169) Vid., en este sentido, las observaciones del Consejo de Estado, en el Dictamen al primer Reglamento, en cuanto a la configuración de la unidad familiar y los hijos emancipados (pág. 17, en "Observaciones de carácter general").
- (170) Vid., supra, nota 127 de este capítulo.
- (171) Sobre esta cuestión, en el ámbito de la doctrina civilista, puede verse, BERCOVITZ, R., "La vida independiente del menor no emancipado", Anuario de Derecho Civil, 1972, págs. 1083 y ss. Señala el autor que un sector doctrinal consideraba que el menor de vida independiente era un emancipado, entendiendo que se trataba de una emancipación tácita, frente a la emancipación expresa y formal del art. 316, y cita, entre otros, dentro de esta postura a: BONET, CASTAN, CLEMENTE DE DIEGO, MANRESA, PUIG BRUTAU y PUIG PEÑA (cfr. BERCOVITZ, op.cit., págs. 1083-1084, nota 1). También sostenía esta tesis ESPIN ("Manual de Derecho civil español", vol.I, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1968, pág. 211), quien entendía respecto a la capacidad del menor que viviese independiente que "se trata de una especie de emancipación de hecho que producirá los mismos efectos que la de derecho, debiendo asimilarse más concretamente a la emancipación por consesión, ya que arranca del consentimiento de los padres".

Para otro sector de la doctrina, el art. 160 no contenía un supuesto de emancipación del menor, ya que, por un lado, se estaba contemplando únicamente el "status" patrimonial del mismo, no quedando afectado, en conse-

cuencia, su estatuto personal y familiar. El menor seguía, pues, sometido a la patria potestad, con todos los efectos derivados de ello. Pero, además, la vida independiente del menor no afectaba a todo su patrimonio, sino únicamente a aquellos bienes a los que se refería el primer párrafo del art. 160. Mantenían esta interpretación, llamada "restringida", entre otros: ALBALADEJO, DE CASTRO, LACRUZ y SANCHEZ ROMAN (cfr. BERCOVITZ, op.cit., pág. 1087, nota 6).

Muy gráficamente se refería ALBALADEJO a la "capacidad del menor no emancipado que vive con independencia" ("Derecho Civil", I, Bosch, Barcelona, 1970, pág.183). También parecen mantener esta postura DIEZ PICAZO y GULLON, para quienes "la emancipación de que habla el art. 160 es limitada... El menor no rige legalmente su persona y bienes como si fuera mayor, sigue existiendo la patria potestad con sus poderes tuitivos" ("Sistema de Derecho Civil", vol.I, Tecnos, Madrid, 1975, pág. 253). Por su parte, BERCOVITZ entendía que se trataba de "una situación intermedia entre la emancipación tipificada por nuestro ordenamiento y la plena sumisión a la patria potestad (op.cit., pág. 1128).

Insistimos en que en la actualidad no ha lugar a esta controversia, dado que el art. 319 del Código reputa para todos los efectos como emancipado al hijo mayor de 16 años que viva independiente de los padres, con su consentimiento.

- (172) Ninguna explicación ofrece el Informe de la Ponencia sobre el mantenimiento de tal exclusión, pero, lógicamente, no cabe encontrar otra.
- (173) El Proyecto de primer Reglamento incluía las palabras "estén o no emancipados" al definir la primera modalidad de unidad familiar. Sobre ello entendía el Consejo de Estado que "deberá suprimirse la precisión 'estén o no emancipados', teniendo en cuenta que la emancipación comporta una equiparación del menor respecto al mayor de edad. En lugar de dicho inciso, el Consejo estima que debería incluirse 'que convivan en el mismo domicilio' (Dictamen al primer Reglamento, cit., págs. 30-31, dentro de "Observaciones al articulado").

En otro orden de consideraciones, una identificación estricta entre la exclusión de los hijos que vivan independientes y la emancipación de hecho regulada en el Código Civil como una clase de emancipación, llevada a sus últimos términos, insistimos, podría conducir a la absurda situación de que el emancipado por otra causa (por concesión del que ejerza la patria potestad, por concesión judicial), no se encontraría comprendido dentro de supuesto de exclusión, aunque viviese con independencia de sus padres y con su consentimiento.

- (174) A pesar de remitir la excepción referida a los hijos que vivan independientes a la emancipación de hecho o germánica, algunos autores sostienen un concepto muy amplio de lo que deba entenderse por vida independiente. Así, ABELLA ("Manual del Impuesto...", cit., pág. 103), al afirmar que "La citada exclusión... afecta especialmente a los hijos que por razones de estudio no conviven con sus padres y residen en Colegios Mayores u otros Centros o viviendas, en la misma población de sus padres, o en distinta".

En contra, y más cerca de nuestra postura, SANCHEZ PINILLA ("Notas al Impuesto...", cit., pág. 42), al sostener que la independencia "no es la meramente física (por ejemplo en un colegio), sino la unida a una realidad económica".

Por otra parte, ambos autores coinciden en que si bien el consentimiento paterno será fácil de probar, por ejemplo mediante una simple manifestación, en cambio la falta de convivencia no lo será tanto, salvo en casos claros de residencia en lugares distintos (op. y loc. respectivamente citados). La cuestión pensamos que puede resolverse sin demasiadas dificultades vía exigencia de diferentes "domicilios fiscales".

- (175) La Orden de 17 de abril de 1980, sobre Doctrina expuesta en contestaciones vinculantes a consultas formuladas por los contribuyentes, recoge una consulta sobre "forma de declarar en el caso de separación de bienes", en la que se hace constar que en esos supuestos no se produce una ruptura de la unidad familiar, que sólo tiene lugar "en caso de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial (subrayado en la Orden). Sobre la irrelevancia del régimen económico del matrimonio a efectos tributarios en general y no sólo en el ámbito del IRPF, vid. MARTINEZ LAFUENTE, "Notas sobre las recientes Reformas...", cit., págs. 1095 y ss.
- (176) En Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 95. Sobre este punto opina CASES Y MARTINEZ DEL RINCON, A., que "hubiera convenido que el Impuesto respectara el régimen económico de separación de bienes, cuando menos si las capitulaciones se otorgaron antes de promulgarse el vigente Impuesto..." ("La unidad familiar como sujeto fiscal", en Memoria de la AEDF, 1980, cit., pág. 428.
- (177) Un análisis de los problemas que plantearía el establecimiento de un sistema de tributación separada, según los regímenes económicos del matrimonio regulados en el Código Civil, en PEÑA ALVAREZ, F., "Limitaciones a la regulación fiscal de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas REDF, núm. 36, 1982, págs. 593 y ss., especialmente 597 y ss.

También examina la forma en que se llevaría a cabo la imputación de las rentas de los miembros de la unidad familiar, según las normas del Derecho privado que regulan la titularidad de las mismas, COLMENAR, "El sujeto...", cit., págs. 700 y ss.

- (178) El precepto se repite prácticamente idéntico en el primero y segundo Reglamento.

En el Proyecto de Ley esta segunda modalidad de unidad familiar quedaba referida al "cónyuge y los hijos que se encuentren bajo su patria potestad, en los casos de disolución del matrimonio o separación judicial". Una enmienda, suscrita por el Grupo Parlamentario Comunista, propuso que se incluyera la separación de hecho y que se sustituyera la referencia a la patria potestad por la convivencia. En apoyo de la modificación se alegaba "la conveniencia de recoger los casos de separación matrimonial de mayor relevancia sociológica". La Ponencia, por mayoría, decidió acoger lo que califica de "parte sustancial de la enmienda", proponiendo la redacción del art. 5º, 1, segunda que sería recogida literalmente en el texto definitivo (vid. "Informe de la Ponencia", loc.cit., pág. 183).

- (179) Cfr. FERREIRO, LASARTE, MARTIN QUERALT y PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 75.

Según el art. 85 del Código Civil, "El matrimonio se disuelve... por la muerte o la declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio". Por lo que se refiere a las declaraciones de nulidad del matrimonio canónico, "tendrán eficacia en el orden civil, a solicitud de cualquiera de las partes, si se declaran ajustadas al Derecho del Estado en resolución dictada por el Juez civil competente...", según dispone el art. 80 del mismo cuerpo legal. La reforma del Título IV, del Libro I del Código Civil, Título relativo al Matrimonio, artículos 42 a 107, fué llevada a cabo por la Ley 30/1981, de 7 de julio.

- (180) FERREIRO, obra colectiva "Comentarios...", cit., pág. 76.

- (181) No obstante, al publicarse la Ley escribió BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos...", cit.) que "Los problemas de este tipo de unidad familiar surgen desde un doble punto de vista: el jurídico y el de hecho" (pág. 38). En cuanto al primero, se refería el autor al término "disolución del matrimonio", que motivó el voto particular del ponente LOPEZ RODO al apartado 1 del art. 5º, "por entender que una ley de naturaleza estrictamente tributaria... no debe introducir una terminología y una figura jurídica como la de disolución matri-

monial que es ajena a nuestro ordenamiento jurídico privado" (vid. este "Voto Particular" en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 183). Sin embargo, es claro que la "disolución del matrimonio" sí se encontraba recogida en nuestro ordenamiento privado vigente al tiempo de la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley, pues to que el artículo 52 del Código Civil disponía: "El matrimonio se disuelve por la muerte de uno de los cónyuges". Cuestión distinta es que el término disolución se utilice como sinónimo de divorcio.

En cuanto a la problemática de hecho, la entendía BANA CLOCHE referida "tanto a las separaciones matrimoniales de esta naturaleza, sin trascendencia a efectos de la Ley, como a la pérdida de la condición de unidad familiar para el cónyuge viudo con hijos que viven independientes con su consentimiento, o sin hijos, o con hijos sin las condiciones previstas en el primer tipo de unidad familiar. A la elemental réplica que señala que no hay unidad familiar si no hay, al menos, dos personas, se opone la dúplica de una consideración social, de unos efectos económicos derivados del matrimonio o la patria potestad pasada y otros semejantes" (op.cit., loc.ult.cit.).

- (182) A diferencia del Proyecto de Ley, según el cual, como ya hemos indicado, constituían unidad familiar en los casos de disolución del matrimonio o separación judicial, "el cónyuge y los hijos que se encuentran bajo su patria potestad" (art. 5º, 2 del Proyecto). Sobre esta modificación, véase, supra, nota 178.
- (183) FERREIRO, LASARTE, MARTIN QUERALT y PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 76.

Según el nuevo contenido del art. 110 del Código Civil, "El padre y la madre, aunque no ostenten la patria potestad, están obligados a velar por los hijos menores y a prestarles alimentos". Sobre las medidas judiciales concernientes a las relaciones paterno-filiales, en las sentencias de separación, nulidad y divorcio, vid. el art. 92 del Código Civil.

Por otra parte, ponía de manifiesto COLMENAR ("El sujeto...", cit., pág. 695) el problema que podía suscitarse en los casos en que el padre o madre no estentará la patria potestad sobre los hijos confiados a su cuidado, ya que "Aunque parece que esta regla atiende a la situación verdadera de intereses, pues las economías de escala... tendrán lugar por el hecho de la convivencia del hijo con su padre o madre bajo cuyo cuidado esté, el usufructo de sus rentas y, en consecuencia su disfrute, seguirá correspondiendo al titular de aquella patria potestad". Hoy el problema no se plan-

tea, puesto que la reforma de 1981 ha suprimido el usu fructo legal anteriormente atribuido al padre o madre, sobre determinados bienes de los hijos (arts. 160 y 162 del CC, en su anterior redacción), que tuvieran bajo su potestad.

- (184) En contra parece entenderlo PONT MESTRES, M., ("Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas, Madrid, 1981), al afirmar con relación a la separación conyugal de hecho que "un problema se plantea y queda por resolver... ¿Prevalce la unidad familiar, que no existe realmente, o la persona de cada uno de los cónyuges por separado?. Nada dice la Ley, como si pretendiera ignorar esta realidad..., con lo que esta situación de hecho queda a la deriva..." (pág. 77; el subrayado es nuestro). No obstante, "a falta de norma expresa", admite que el supuesto es reconducible al caso general de unidad familiar, en relación con el art. 7º,3.
- (185) Antes de la modificación del Código Civil en materia de matrimonio (ley 30/1981, de 7 de julio), se discutía en la doctrina civilista la validez de los llamados "pactos de separación amistosa"; desconociendo el Código la separación de hecho, un amplio sector doctrinal negaba la validez de estos pactos, entendiendo que eran contrarios a la Ley, a las buenas costumbres y al orden público, entre otras razones (sobre el tema, vid. HERNANDEZ, C., "La separación de hecho matrimonial", Edersa, Madrid, 1982, págs. 36 y ss.; DIEZ PICAZO y GULLON, "Sistema de Derecho civil", IV, Tecnos, Madrid, 1978, págs. 294 y ss.; LACRUZ y SANCHO, "Derecho de familia", t.I, 1978, págs. 91 y ss.). Algunos autores, sin embargo, sostenían la validez de los acuerdos de separación de hecho, destacándose entre ellos DE LA CAMARA ("La separación de hecho y la sociedad de gananciales", en Anuario de Derecho Civil, 1969, págs. 3 a 127 y 263 a 311, especialmente, págs. 21 y ss.).

Hoy la situación es sustancialmente distinta, ya que el Código Civil menciona en ocasiones la separación de hecho sin tildarla en ningún momento con la consideración de ilicitud. En este sentido, el art. 81,1º se refiere a la separación convencional o negocial homologada judicialmente, esto es, decretada por el Juez, debiendo acompañarse a la demanda la propuesta de convenio regulador de la separación, conforme a los arts. 90 y 103 del propio Código. Sobre la separación matrimonial de hecho en la actual regulación del Código Civil, además de la citada monografía de C. HERNANDEZ, puede verse: LACRUZ y SANCHO "Derecho de familia", cit., 1982, págs. 216 y ss.; DIEZ PICAZO y GULLON, "Sistema de Derecho civil", IV, Tecnos, Madrid, 1982, págs. 135 y ss.

El criterio de no conceder relevancia, en ningún caso, a la separación conyugal, salvo que haya reacaído sentencia judicial es reiterado en las contestaciones a consultas vinculantes de 23 de abril de 1978 (recogido en la Orden de 17 de abril de 1980) y de 29 de julio de 1980 ("Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., t.I, págs. 88-89). En la primera de ellas, sobre situación matrimonial después de separación real, se expone: si "le es totalmente imposible obtener los datos de ingresos y gastos correspondientes a su esposa, podrá prescindir de ellos... declarando sus ingresos y satisfaciendo por ellos la cuota que proceda. En su momento la Inspección de los Tributos hará... la pertinente acumulación de los ingresos de su esposa, practicándose una nueva liquidación, según exige la Ley". En la segunda, sobre posibilidad de hacer dos declaraciones distintas matrimonios que viven en distintas poblaciones por razones de trabajo, se contesta que "La circunstancia de que los cónyuges residan en poblaciones distintas, no altera su consideración de miembros de una única unidad familiar".

- (186) Cfr. I. PEREZ ROYO, "La unidad familiar...", cit., págs. 59 a 61.
- (187) Ibídem.; en el mismo sentido, C. HERNANDEZ, "La separación de hecho...", cit., págs. 166 a 171.
- (188) Cfr., en este sentido, SOLER ROCH, "La unidad contribuyente...", cit., pág. 532.
- (189) Ibídem., pág. 533.
- (190) Salvo en el supuesto de separación a petición de ambos cónyuges; vid. art. 81,1º del CC.
- (191) Circunstancia que es puesta de manifiesto por RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pag. 60; asimismo, I. PEREZ ROYO, "La unidad familiar...", cit., pág. 61.
- (192) Esta norma no se encuentra recogida en el Reglamento del Impuesto, que sobre la determinación del porcentaje de las tablas de retención, en punto a circunstancias familiares, dispone: "...las circunstancias familiares, en el supuesto de que ambos cónyuges obtengan rendimientos de trabajo personal o procedentes de actividades profesionales o artísticas, sólo se considerará en uno de ellos, a opción de los sujetos pasivos, la que manifestarán, en su caso, ante el pagador o pagadores de los respectivos rendimientos" (art. 149,1, h), segundo párrafo). Pero la disposición final tercera del propio Reglamento declara subsistente, en cuanto no se oponga a lo dispuesto en el mismo, entre otras disposiciones, la Orden de 23 de diciembre de 1978. Ninguna referencia a esta Orden, ni al precepto

reglamentario citado, se contiene en el Real Decreto 1261/1983, de 27 de abril, sobre régimen de retenciones y pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades.

- (193) No sólo cuando sean una consecuencia o tengan como finalidad la cesación del estado matrimonial, sino también cuando por circunstancias ajenas a la voluntad de los cónyuges desaparece, aunque sea temporalmente, la vida en común; por ejemplo, cuando marido y mujer viven en ciudades distintas, por razones de trabajo.
- (194) Vid. "La unidad contribuyente...", cit., pág. 533. También es ésta, sustancialmente, la postura que al respecto mantiene I. PEREZ ROYO ("La unidad familiar...", cit.), quien expresamente manifiesta que "lo ideal hubiera sido tomar en consideración estas situaciones de separación de hecho, siempre que estuvieran suficientemente probadas, no haciendo tributar conjuntamente a los cónyuges que se encontraran en tal situación" (pág. 59).
- (195) Ello a diferencia del anterior IGRPF, en el cual, siendo lo trascendente a efectos de la tributación separada de los cónyuges, la disolución de la sociedad legal de gananciales, no era suficiente la Sentencia canónica de separación, sino que debía acordarse la ejecución de la misma por el Juez civil, para que aquella tuviera efectos civiles (anterior art. 82 del CC). Recuérdese, en este sentido, la Resolución del TEAC, de 1 de marzo de 1983, en la que se declara que la acumulación de los ingresos de los cónyuges sólo podía cesar a partir de que se dictara Providencia Judicial en la que se declarara disuelta la sociedad legal de gananciales, y no desde que se interpusiera demanda de separación o se hubiera dictado Sentencia por el Tribunal eclesiástico.
- (196) Vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 183.
- (197) Ninguna precisión añade el Reglamento; concretamente, en el apartado c) del art. 15 del texto reglamentario se lee: "El padre o madre solteros y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere la letra a) de este apartado y estén confiados a su cuidado".
- (198) FERREIRO, en la obra colectiva, "Comentarios...", cit. pág. 76.
- (199) Ibídem., págs. 74-75.
- (200) Cfr. SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 43. El problema no puede plantearse respecto de los hijos adoptivos, porque "fuera de la adopción por ambos cónyuges, nadie puede ser adoptado simultáneamen

te por más de una persona" (art. 172, último párrafo, del CC), y ello tanto respecto de la adopción plena como para la simple.

- (201) "Los sujetos pasivos...", cit., págs. 38-39; y añade: "lo que, a pesar de todo el ropaje jurídico empieza a ser de diferencia nebulosa con las uniones de hecho que originan el nacimiento de hijos y que no tienen relevancia alguna en lo fiscal (salvo, claro, reconocimiento, adopción...)".
- (202) En el sentido de entender que en esta unidad familiar no pueden incluirse el padre y la madre solteros, sino sólo uno de ellos, vid., también, RODRIGUEZ PEREZ, "Comentarios a la Ley y al Reglamento...", cit., 1982, pág. 60.
- (203) Para comentarios de este supuesto vid., entre otros, BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos...", cit., pág. 38; CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 113; COLMENAR, "El sujeto...", cit., págs. 696-697; ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit., págs. 100 y 104.
- (204) Veáanse, en este sentido, los "Supuestos de aplicación práctica", incluidos en el "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., t.I, pág. 90.
- (205) Vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 183.
- (206) BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos...", cit., pág. 39; COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 697; TEJERIZO, "El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 506.
- (207) Loc.ult.cits.
- (208) La inclusión de las palabras "todos juntos" fué recomendada por el Consejo de Estado, que señaló la conveniencia de "intercalar la expresión... por cuanto la unidad familiar presupone una convivencia" (Dictamen al primer Reglamento, cit., pág. 31).
- (209) "Estudio sistemático...", cit., pág. 219; subrayado del original.
- (210) Ibídem., pág. 223; subrayado del original.
- (211) Antes de la reforma de 24 de octubre de 1983, en materia de tutela, ello se derivaba, efectivamente, del art. 208 del CC, al que se remite FERREIRO. Tras la citada reforma está aún más claro el "espíritu" del Código, ya que según el art. 236, "La tutela se ejercerá por un solo tutor", salvo en los supuestos expresamente mencionados en ese mismo precepto.

- (212) "Comentarios...", cit., pág. 76. Excepción a lo que puede considerarse interpretación generalizada la constituye, asimismo, TEJERIZO ("El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 506), para quien "el sentido último de la institución parece dar a entender que no es necesario que los hermanos estén sometidos a la misma tutela para poder ser incluidos en la unidad familiar".
- (213) En cuanto a la expresión "en territorio español" nos remitimos al lugar donde abordamos el aspecto espacial del hecho imponible. Por otro lado, entendemos acertada la sustitución del término "residan" (primer Reglamento), por "vivan" (segundo Reglamento), por razones obvias.
- (214) Cfr., en este sentido, TEJERIZO, "El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 506.
- (215) Sobre este punto, SANCHEZ PINILLA subraya, acertadamente, la incoherencia de que "tratándose de hermanos sometidos a una misma tutela o de hijos de padre o madre solteros, lo decisivo sea la convivencia real, mientras que tratándose de cónyuges, se desconoce la separación de hecho" ("Notas al Impuesto...", cit., pág. 43).

Estas referencias a la convivencia no obstaculizan la distinción señalada, correctamente, por CLAVIJO, entre el concepto jurídico tributario de unidad familiar y el que se deriva de las situaciones de las personas que vivan bajo el mismo techo, en el sentido de que aquél concepto es mucho más restringido que éste, y no puede, consecuentemente identificarse, aunque a veces coincidan (cfr. "Los rendimientos del capital...", cit., págs. 109-110). Es claro que una cosa es que el hecho de la convivencia o el concepto "hogar/piso" no pueda identificarse, efectivamente, como unidad familiar, y otra cosa distinta es el que la unidad familiar presupone una convivencia, al menos en principio.

- (216) "Notas al Impuesto...", cit., pág. 43.
- (217) Vid. esta Consulta en "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., t.I, pág. 89.
- (218) Vid., en este sentido, CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 114.
- (219) Naturalmente, han de ser privados de la patria potestad el padre y la madre, y constituirse tutela que supla a ambos, ya que, de no ser así, no se trata de esta cuarta modalidad, sino de la primera, como vimos.

No obstante, para RODRIGUEZ PEREZ, en el caso de los

hermanos "la unidad estará constituida por ellos, porque si la tutela estuviera constituida por incapacidad paterna o materna en su caso, habrá que entender que la unidad no estará en este caso, sino en uno de los dos primeros, o incluso en el tercero, aunque con el debido régimen legal de suplencia de la incapacidad, suplencia que se referirá al padre o madre más bien que tratarse de tutela de los hermanos hijos de los mismos" ("Comentarios a la Ley y al Reglamento...", cit., 1982, pág. 60).

- (220) Cfr. obra colectiva "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 74.
- (221) FERREIRO, obra colectiva "Comentarios...", cit., pág. 73.
- (222) Especialmente los llamados "matrimonios de hecho"; vid. el complejo supuesto comentado por CASES, "La unidad familiar...", cit., págs. 429-430.
- (223) "La unidad familiar...", cit., pág. 47.
- (224) "La unidad familiar...", cit., pág. 45.
- (225) Tal sería el caso del menor de edad, soltero, que tiene un hijo reconocido; si vive con sus padres y le man tienen, en principio, encaja en la primera modalidad de unidad familiar, pero también en la tercera.
- (226) Cfr. BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos...", cit., pág. 37; del mismo autor, "El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto...", cit., pág. 35; COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 698; TEJERIZO, "El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 503; GORJON PALENZUELA, "La unidad familiar...", cit., pág. 84; STAMPA, "Estudio sistemático...", cit., pág. 211; GIMENEZ-REYNA, "Aspectos subjetivos...", cit., pág. 212.
- (227) Vid. COLMENAR, loc.cit. en nota anterior. Para MUÑOZ BAÑOS este criterio no es convincente, "porque presenta problemas de aplicación" ("La unidad familiar y la acumulación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm.35, 1981, pág.121).
- (228) "Estudio sistemático...", cit., pág. 211. Esta opinión es también apuntada por TEJERIZO ("El concepto de unidad familiar...", cit., pág. 503), advirtiéndole que, en cualquier caso, es este un tema abierto a la polémica.
- (229) Así parece entenderlo RODRIGUEZ PEREZ ("Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit., 1982, pág. 61) quien, refiriéndose a la prescripción de imposibilidad de pertenencia a dos unidades familiares, habla de "preven-

ción que aunque pueda parecer de remota posibilidad, tal vez no sobre como criterio final de solución de cualquier confusionismo, supuesta la amplitud que se ha dado a la unidad familiar".

- (230) "Aclaración que quizá no hubiese sido necesaria por evidente" (MUÑOZ BAÑOS, "La unidad familiar...", cit., pág. 121.
- (231) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 66.
- (232) Cfr. FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 73.
- (233) Situación que puede darse no sólo entre dos solteros, sino también entre dos casados, separados de hecho de sus respectivos cónyuges, si conviven y tienen hijos en común, dada la amplitud con que se permite el reconocimiento. Ahora bien, entendemos que no se plantea el problema, en el sentido expuesto, si se trata de una persona soltera y una persona casada, porque de acuerdo con la Ley, el casado seguiría formando unidad familiar con su cónyuge y el padre o madre soltero encaja, con su hijo, en la tercera modalidad de unidad familiar.
- (234) Vid, supra, nota 198 de este capítulo.
- (235) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 65.
- (236) "El cónyuge viudo o separado judicialmente y los solteros, sin hijos menores de edad, no constituyen unidad familiar", dice una de las "Notas" incluidas en el "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., t.I, pág. 90.
- (237) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 65; FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 73.
- (238) Cfr. "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", loc.ult.cit., supuesto de aplicación práctica num.4. El supuesto puede parecer chocante, ya que el matrimonio produce la emancipación del menor, pero, como se recordará, se prescinde de la emancipación de los hijos a efectos de su exclusión de la unidad familiar.
- (239) Op.cit., pág. 65. "El supuesto menos claro desde el punto de vista de la clasificación anterior -dice el profesor RAMALLO- es el del fallecimiento de uno de los cónyuges, en cuyo caso el que sobrevive forma UF con los hijos (pasando, por tanto, de estar encuadrado en el tipo del art. 5º, 1, 1º al previsto en el 2º). A mi entender, la Ley se inclina por considerar que existe una sustitución de unidades familiares, más que una modificación por disminución de sus miembros, permaneciendo la misma" (loc.ult.cit.). Este mismo crite-

rio se encuentra contenido en la respuesta a una consulta vinculante de 14 de agosto de 1981, sobre periodo impositivo en caso de fallecimiento (vid. "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., t.I, pág. 441).

- (240) Precisamente por la ausencia de esa previsión legal es curioso que en la contestación a la consulta vinculante citada, sobre periodo impositivo en caso de fallecimiento, se diga que "de acuerdo con los arts. 107 y 108 del Reglamento del Impuesto, el día en que falleció el esposo de la consultante quedó extinguida la unidad familiar compuesta por el matrimonio. En consecuencia, la base imponible del periodo impositivo... será la renta correspondiente a ese periodo..." (loc. cit. en nota anterior), Hay que hacer notar que la "consecuencia" no deriva, según la Ley, de la "extinción" de la unidad familiar, sino del fallecimiento del cónyuge, única y exclusivamente.
- (241) El establecimiento en el impuesto sobre la renta personal de obligaciones distintas para los residentes y los no residentes es una constante en el Derecho comparado, como tuvimos ocasión de comprobar en el epígrafe 3 del capítulo I, si bien por regla general, como vimos, se les denomina obligación ilimitada y obligación limitada, respectivamente.
- (242) Vid. el epígrafe 1 de este capítulo III.
- (243) Cfr. FERREIRO, LASARTE, MARTIN QUERALT y PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 66. Sobre el Repartimiento General de Utilidades, véase, supra, nota 12 del capítulo I.
- (244) El citado Real Decreto de 11 de septiembre de 1918 apareció publicado en la Gaceta del 15 de septiembre del mismo año. Los artículos que regulaban el recurso municipal de referencia pueden verse recogidos en la revista "De Economía", núms. 33-34, cit., págs. 42 y ss. Sobre la naturaleza y características de este tributo, nos remitimos al trabajo del profesor ALBIÑANA, "El Repartimiento General de Utilidades...", cit., págs. 16 y ss.
- (245) Se trataba, según el citado artículo 36, de la "renta procedente de la posesión de inmuebles y derechos reales sobre los mismos, o algún rendimiento de explotación agrícola, ganadera, minera, industrial o comercial".
- (246) Y ello es así aunque en ocasiones se haya señalado una identidad entre la parte personal y real del Repartimiento, y la obligación personal y real de contribuir reguladas en la CGR; así, por ejemplo, en "De Economía", núms. 33-34, cit., pág. 53. La diferencia a que

nos referimos es señalada por FERREIRO ("Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 66), al decir que la expresión obligación real obedece a una "tradicción desvirtuada respecto a sus orígenes inmediatos".

- (247) Cfr. ALBIÑANA, "El Repartimiento...", cit., pág. 18.
- (248) ALBIÑANA, refiriéndose al artículo 462 del Estatuto Municipal de 1924, en el que se recogía la norma del párrafo segundo del citado artículo 27 -Estatuto que trasplantaba casi íntegramente, según su propia Exposición de Motivos, el Real Decreto de 1918-, ha puesto de manifiesto la diferencia existente entre esta fórmula y el método establecido por la CGR de 1932 (art. 19), para evitar la doble imposición internacional ("El Repartimiento...", cit., págs. 18-19). En contra de esta postura, GOTA ("Tratado...", cit., t.I, págs. 165-166), para quien la técnica seguida en el Repartimiento para solucionar los conflictos entre distintos Ayuntamientos, es la misma que fué utilizada en la CGR y en el IGRPF.
- (249) Quedaban sometidos a la obligación personal de contribuir los españoles y extranjeros que hubieran obtenido carta de naturaleza o ganado vecindad en cualquiera de los Municipios del Reino; los extranjeros que, no estando naturalizados en España, llevasen un año o más de residencia en este país o ejercitaren aquí industria, comercio, profesión lucrativa, o poseyeran bienes inmuebles; asimismo, las Corporaciones, Sociedades, Asociaciones y Fundaciones, con domicilio en alguna de las provincias españolas, además de ciertas comunidades de bienes (art. 4º del Proyecto de 1910).
- (250) Según el artículo 6º del citado proyecto, se trataba de líquidos imponibles procedentes de la posesión de inmuebles, explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales o comerciales, sitios o realizados, respectivamente, en España, así como los intereses de la Deuda pública interior del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, o de sueldos, pensiones, etc... pagados por aquél o éstas.
- (251) Cfr. FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 66.
- (252) En el estado actual de la doctrina científica puede considerarse superada la polémica en torno a la naturaleza obligacional del impuesto territorial y del impuesto aduanero; cfr. BERLIRI, "Principios...", cit., vol.II, págs. 139 a 143 y 173 a 175. En nuestra doctrina, SDFUM "Notas...", cit., vol.2º, págs. 213 a 215; CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 171 a 179.
- (253) En este sentido, GARCIA AÑOVEROS, "El Impuesto General

sobre la Renta...", cit., pág. 89. Niega el autor la naturaleza de impuesto personal a la obligación real de contribuir, "porque el sujeto no integra el elemento material del hecho imponible" (pág. 21). Advuértase que lo que se niega es la naturaleza personal del impuesto, no de la obligación en que éste se concreta; en este sentido, dice el profesor GARCIA AÑOVEROS, que la llamada obligación real es una obligación personal, y por ello critica la denominación utilizada, "lo que sucede -continúa- es que el impuesto a que pertenece es un impuesto real" (pág.76).

En la misma línea se manifiesta, asimismo con relación al IGRPF, GOTA, "Tratado...", cit., t.I, págs.580-581; con relación al IRPF, PONT MESTRES, "Análisis y aplicación...", cit., págs. 42 y 277; COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 699, entre otros.

- (254) Cfr. Lucien MEHL, "Science et Technique Fiscales", PUF, París, t.I, págs. 94 y 95. Entre nosotros, PEREZ DE AYALA, "Explicación de la técnica de los impuestos", cit., págs. 55-56.
- (255) Op.cit., loc.ult.cit.
- (256) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica...", cit., pág. 363 (subrayado del original). Tal argumentación era esgrimida por el profesor de Madrid con relación a la CGR. En análogo sentido, respecto al IGRPF, ANTON PEREZ, "Naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta", cit., pág. 85.
- (257) Op.cit., loc.ult.cit.
- (258) Sobre la configuración estructural del sistema tributario desde el punto de vista jurídico, vid. por todos, SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", loc.cit., especialmente págs. 282 y ss., donde se aborda la noción del presupuesto objetivo del tributo como elemento sistematizador.
- (259) Op.cit., pág. 66.
- (260) Sobre el aspecto espacial del hecho imponible, vid. SAINZ DE BUJANDA, "Concepto del hecho imponible", loc.cit., págs. 346 y ss.
- (261) Cfr. FERREIRO, obra colectiva "Comentarios...", cit., pág. 67.
- (262) "Principi di Diritto tributario", vol.II, Giuffrè, Milán, 1957, pág. 205; el subrayado es nuestro.
- (263) Ibídem. Si a estos últimos se les denomina "elementos relevantes para la especificación del presupuesto",

continúa BERLIRI, puede reservarse para los primeros la designación de "elementos relevantes para la producción del efecto".

- (264) "Estructura jurídica...", cit., pág. 363.
- (265) Vid. el comentario de LASARTE ("Comentarios...", cit., pág. 302), a la negación de este beneficio fiscal. Señala el autor que tal supresión puede encontrarse justificada por "las propias razones que justifican la compensación de pérdidas", entendiendo que por ser la obligación real de contribuir un "impuesto de producto", no hay razones para concederle un derecho propio de un impuesto personal; si bien, por otra parte, entiende que el reconocimiento de la compensación de pérdidas, como sucedía hasta la modificación de referencia, es un incentivo para determinadas inversiones extranjeras. Y concluye que "tal vez sea este último dato... lo que ha motivado la referencia al establecimiento permanente en el caso de las personas físicas... y negando el cómputo de las pérdidas de las demás posibles rentas negativas obtenidas por los no residentes, sin duda menos merecedores de la protección fiscal que el ejercicio de una actividad empresarial".
- (266) En análogo sentido se manifiesta LASARTE ("Comentarios...", cit., págs. 301-302), afirmando que si la norma que dispone la tributación de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas no residentes en territorio español "se mantiene en su redacción actual, será necesario aclarar en qué medida y a qué efectos se ha introducido en el Impuesto sobre la Renta el concepto de establecimiento permanente...".
- (267) Op.cit., pág. 302.
- (268) Siempre, claro está, que se cumplieran los requisitos exigidos por el mismo artículo 311, según el cual, una Entidad podrá disponer de diversos establecimientos permanentes cuando: a) Realicen actividades claramente diferenciadas; b) La gestión de las mismas se lleve a cabo de modo separado.
- (269) Esta problemática no es nueva en nuestra imposición personal sobre la renta, ya que una duda similar se planteaba en el anterior IGRPF. En efecto, dada la ausencia de una previsión legal expresa por parte del legislador, surgía la duda de si la acumulación de los ingresos de la sociedad conyugal era también aplicable cuando ambos cónyuges residieran en el extranjero, esto es, en el supuesto de obligación real de contribuir.

Para GARCIA AÑOVEROS la acumulación era también aplica

ble a la obligación real de contribuir, en la medida en que el Texto Refundido no hacía exclusión expresa de este extremo, mientras que sí la hacía en todos aquellos casos en que las normas del impuesto no eran aplicables a la obligación real. No obstante, reconocía que la solución no era equitativa (cfr. "El Impuesto General...", cit., págs. 88-89).

Opinión contraria mantenía GOTA para quien no procedía la acumulación de rentas de los cónyuges en el supuesto de obligación real de contribuir ("Tratado...", cit., t.I, págs. 588-591).

El mismo problema que en el IGRPF se plantea en la actualidad en el IEPPF. Para SOLER ROCH, en principio, "y dado que la modalidad de imposición real presenta, por su propia naturaleza, un notable grado de despersonalización y objetividad..., podría interpretarse que la acumulación prevista en el art. 4º,2 de la Ley (se refiere, evidentemente, a la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal) no es aplicable a la obligación real de contribuir. Sin embargo, la normativa del IEPPF no limita en ningún momento la tributación conjunta de los bienes y derechos del núcleo familiar a una de las modalidades del gravamen... y, en este sentido, puede mantenerse que la tributación conjunta se llevará también a cabo en este caso, aunque, lógicamente, dentro de los límites propios de dicha modalidad impositiva" ("La unidad contribuyente...", cit., pág. 546).

- (270) Excepción a esta postura la constituyen ALSINA RIUBRUGENT y ARIAS VELASCO, para quienes la norma reglamentaria que excluye la acumulación en relación con la unidad familiar no residente en territorio español, "está en patente contradicción con el artículo 4,2 de la Ley, ya que en éste se establece el régimen de solidaridad y... la acumulación, tanto para los sujetos pasivos por obligación personal como para los que lo sean por obligación real, cuando unos u otros estén integrados en una unidad familiar. Si así no se entendiese carecería de sentido la referencia a los dos epígrafes del apartado anterior, contenida en el precepto legal" ("Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas", Bosch, Barcelona, 1980, pág. 39; subrayado del original). Del sentido de la remisión del artículo 4º a "los dos epígrafes del apartado anterior" nos ocuparemos al analizar la influencia de la unidad familiar en la configuración del aspecto espacial del hecho imponible del IRPF.

También MARTIN QUERALT ("Comentarios...", cit., págs. 428-429) parece entender que en el art. 4º,2 de la Ley se dispone la acumulación en el supuesto de obligación real de contribuir.

- (271) El problema es manifestado por GUTIERREZ GONZALEZ ("El nuevo Impuesto...", cit., pág. 113), al decir que "la trascendencia de la residencia de la unidad familiar no aparece clara".
- (272) Cfr. BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos...", cit., pág. 42.
- (273) Vid., en este sentido, RAMALLO ("La unidad familiar...", cit., pág. 56) quien considera incluso innecesaria la precisión del artículo 17,2 del Reglamento. Para RODRIGUEZ PEREZ ("Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit., págs. 67-68), la precisión es acertada, aunque en realidad, podía considerarse implícita en la Ley.
- (274) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 56.
- (275) Ibídem., pág. 57. En el mismo sentido, COLMENAR, "El sujeto...", cit., págs. 698-699.
- (276) No obstante, para RODRIGUEZ PEREZ ("Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit., pág. 53), no parece estar claro que ello pueda derivarse del término "todos" que se aplica a los rendimientos e incrementos de patrimonio, ya que igualmente cabe entender que "no va más allá de los que se definen como gravados por la obligación real de contribuir".
- (277) FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 71.
- (278) Concretamente, dispone el artículo 17,1 del Reglamento: "Cuando los sujetos pasivos estén integrados en una unidad familiar residente en territorio español se acumularán las rentas correspondientes a todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio".
- (279) FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 71.
- (280) Con anterioridad a la publicación del Reglamento sostuvo COLMENAR esta misma opinión basándose igualmente en la naturaleza de la obligación real de contribuir, si bien con un sentido diverso al que nosotros propugnamos. Concretamente, dice el autor citado "que la unidad familiar sólo puede aparecer en el supuesto de obligación personal... porque es la obligación personal la que responde a la verdadera naturaleza del Impuesto (la obligación real es más bien propia de un impuesto de producto si bien sujeto al carácter progresivo de las tarifas) y precisamente la unidad familiar se impone en función de las circunstancias familiares del sujeto pasivo" ("El sujeto...", cit., pág. 699; paréntesis del original). En el mismo sentido que Colmenar, GIMENEZ-REYNA, "Aspectos subjetivos...", cit., pág. 214.

Rd. 20181

TE 587-6

CAPITULO IV

NATURALEZA JURIDICA

DE LA UNIDAD FAMILIAR



BIBLIOTECA
DE DERECHO

SUMARIO

1. LA PRETENDIDA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA DE LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- Planteamiento.

B.- El problema de la falta de personalidad jurídica de la unidad familiar. La unidad familiar y los sujetos de derecho.

a) Introducción.

b) La atribución de subjetividad a la unidad familiar desde la afirmación de una capacidad tributaria especial.

c) Negación de la tesis anterior: la unicidad del concepto de capacidad jurídica.

d) La categoría del sujeto de derecho: Irreductibilidad de la unidad familiar.

C.- La supuesta inclusión de la unidad familiar en el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

a) Planteamiento.

b) Examen de la fórmula legal. Especial referencia a la "unidad económica".

c) La no "susceptibilidad de imposición" de la unidad familiar. Referencia a la sociedad conyugal.

d) Cumplimiento y responsabilidad de la obligación tributaria.

D.- Conclusión. Esterilidad de la configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo. Conceptos económicos y conceptos jurídicos.

2. LA UNIDAD FAMILIAR COMO UN SUPUESTO DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA.

A.- Planteamiento.

B.- Irreductibilidad de esta figura a la Ley General Tributaria.

a) La unidad familiar como un supuesto de solidaridad del artículo 34 de la Ley General Tributaria.

a') Ideas Preliminares.

b') Análisis del precepto.

c') La tesis de la realización conjunta del hecho imponible por los miembros de la unidad familiar. Consideración crítica.

b) Referencia a la responsabilidad solidaria.

c) Conclusión: necesidad de un nuevo planteamiento de la solidaridad tributaria.

C.- La unidad familiar como un supuesto especial de solidaridad tributaria.

a) Planteamiento.

b) Concepto de solidaridad tributaria.

c) Naturaleza jurídica de la obligación solidaria.

d) Supuestos de solidaridad tributaria: la unidad familiar.

3. CONCLUSIONES.

4. NOTAS.

El concepto de unidad familiar que hemos visto en el capítulo I y en el capítulo III aclara qué es la unidad familiar o, lo que es lo mismo, identifica la realidad llamada unidad familiar respecto de cualquier otra realidad. Ahora bien, es evidente que no basta con ello para saber lo que es esta figura jurídica. Se hace preciso averiguar todavía lo que hay dentro de ella, "pasar del problema del qué al problema del cómo" (1), determinar, en otras palabras, respecto a la unidad familiar, no ya su identidad, sino su consistencia. Esta indagación es la que nos proponemos, justamente, al plantearnos el tema de la naturaleza de la unidad familiar.

Por naturaleza entendemos el modo de ser esencial de una cierta realidad, pero en cuanto ese modo de ser apunta a la esencia interna de ella; por lo tanto, no los rasgos que la deslindan de otras realidades, sino los que explican, en su propio seno, su disposición y comportamiento" (2). En lo que a la unidad familiar se refiere, aquello sin lo cual no puede explicarse esta figura, aquella idea o categoría que sintetiza su régimen, nos señalará cuál es su naturaleza jurídica.

1. LA PRETENDIDA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA DE LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- Planteamiento.

Como se recordará, el establecimiento de un sistema de tributación conjunta o acumulación de las rentas es compa-

tible con muy diversas fórmulas en punto a la titularidad de los distintos deberes y obligaciones derivados de la aplicación de las leyes tributarias y, en primer lugar, de la obligación tributaria material (3). Una de esas fórmulas consiste en la atribución de titularidad a la unidad familiar, concebida como sujeto pasivo sin personalidad jurídica, solución acogida, como es sabido, por el Proyecto de Ley del IRPF remitido por el Gobierno a las Cortes (4).

Sabemos también que tal configuración fué sustancialmente modificada en la tramitación parlamentaria del Proyecto, por iniciativa de la Ponencia de la Comisión de Hacienda (5). En efecto, en el Informe de la Ponencia se rechazó la calificación de la unidad familiar como sujeto pasivo, considerándose que "esa calificación no es correcta por dos razones fundamentales:"

"1ª. Porque la unidad familiar carece de personalidad y no puede, en consecuencia, ser titular de derechos y obligaciones, y

2ª. Porque en la hipótesis de que la unidad familiar quedara comprendida dentro de los supuestos de entes sin personalidad jurídica, a que hace alusión la Ley General Tributaria, sería necesario señalar la figura de un administrador o representante de la unidad familiar y calificar como responsable de la obligación tributaria a los restantes miembros que componen dicha unidad familiar. Esta última construcción tropieza con obstáculos insalvables, ya que en nuestro ordenamiento jurídico existe la figura del administrador legal de la sociedad de gananciales, referida exclusivamente al círculo conyugal en el que exista dicho régimen de bienes, pero no existe un representante ni administrador para matrimonios en los que no impere dicho régimen de gananciales o para

otras unidades familiares de composición más amplia. Por añadidura, las modernas orientaciones de nuestro derecho se orientan a conceder a la mujer casada plenitud de capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, lo que determina que en el área de la tributación deba atribuírsele el carácter de sujeto pasivo del Impuesto" (6).

A la vista del rechazo de la originaria definición del sujeto pasivo y dada la actual formulación del mismo en el artículo 4º de la Ley 44/1978, quizás pudiera parecer ocioso o innecesario abordar aquí el problema de la subjetividad tributaria de la unidad familiar. Sin embargo, pensamos que el tema es de referencia obligada, por dos razones fundamentalmente: Primero, porque el hecho de que el texto primitivo del Proyecto de Ley, en el punto de referencia, no prosperara, no puede servir de pretexto para hacernos pasar por alto un tema de tal importancia para la dogmática jurídico-tributaria. Segundo, porque, como ya hemos manifestado repetidas veces, pensamos que en ningún caso la unidad familiar puede asumir la titularidad pasiva de la relación tributaria, siendo ineludible que expongamos las razones de tal postura, así como que contrastemos esta opinión con una hipotética formulación legal en sentido contrario.

No es preciso hacer un alarde de imaginación para advertir que, de prosperar la definición de la unidad familiar como sujeto pasivo se hubiera planteado un grave problema de interpretación, que no vendría resuelto por la definición legal, "porque las instituciones no las perfila el legislador cuando define, sino cuando califica, y porque, además, las

definiciones sólo serán válidas en cuanto respondan a la realidad que se desprende de la interpretación global del sistema" (7).

A los efectos señalados, partimos de la argumentación contenida en el Informe de la Ponencia, tal como ha quedado expuesta, cuyas razones han de servirnos de guía y pauta fundamentales para el análisis del problema (8).

B.- El problema de la falta de personalidad jurídica de la unidad familiar, La unidad familiar y los sujetos de derecho.

a) Introducción.

La unidad familiar, en cuanto fenómeno personal, como sabemos, no es otra cosa que la designación unitaria de un conjunto de personas físicas unidas por lazos familiares o vínculos de parentesco, que carece de personalidad jurídica propia o independiente de los miembros que la integran. En principio, pues, puede parecer evidente que, careciendo de personalidad -como dice el Informe de la Ponencia- la unidad familiar no puede asumir la cualidad de sujeto pasivo del impuesto, ya que no puede ser titular de derechos y obligaciones. Sin embargo, la cuestión no ofrece una solución tan sencilla o, si se prefiere, este argumento no es realmente decisivo para rechazar la atribución de subjetividad tributaria a la unidad familiar -como reconoce el propio Informe de la Ponencia en la segunda razón alegada-, ya que tanto el Dere-

cho positivo español como los ordenamientos tributarios de otros países atribuyen la condición de sujetos pasivos a entes desprovistos de personalidad jurídica.

El problema no es precisamente nuevo en la dogmática tributaria, ya que la contradicción existente en el hecho de sujetar al pago de los tributos a entidades no dotadas de personalidad ha suscitado una viva polémica en la doctrina que, desde construcciones muy diversas (9), trata de explicar de una manera coherente este fenómeno (10). Lo que nos planteamos, por tanto, es la admisibilidad de sujetos pasivos no personificados, en la medida en que todo intento de configuración de la unidad familiar como ente al que puede imputarse la titularidad pasiva de la relación tributaria es en buena parte, aunque no exclusivamente (11), una manifestación de aquél (12).

En este sentido, la susceptibilidad de imposición de la unidad familiar vendría afirmada por los defensores de la existencia de una capacidad tributaria distinta y más amplia que la capacidad general o de Derecho común, tesis a la que nos referimos seguidamente.

- b) La atribución de subjetividad a la unidad familiar desde la afirmación de una capacidad tributaria especial.

La polémica en torno a la admisibilidad de sujetos pasivos no personificados se centra, en un primer momento,

en las relaciones entre las categorías civiles y la subjetividad tributaria (13). Un núcleo muy amplio y valioso de tributaristas -en palabras de Saínz de Bujanda (14)- sostiene la existencia de una capacidad especial, que no coincide con la capacidad jurídica del Derecho privado. Uno de los autores más representativos de esta tesis, que puede considerarse clásica, es A.D. Giannini quien, gráficamente, afirma que "mientras todas las personas físicas y colectivas..., que sean capaces conforme al Derecho privado, son, sin más, capaces para el Derecho tributario, este último, en cambio, atribuye también la capacidad para ser sujetos pasivos del impuesto a uniones de personas o a conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica..." (15).

Esta concepción es compartida, en la doctrina italiana, por Giussiani, Ingrosso, Tesoro, Pugliese, Arena y Vanoni (16). Este último sostiene la tesis de referencia desde una posición caracterizada, que se concreta en la unicidad del concepto lógico de persona. Estima Vanoni que "si la personalidad jurídica significa la capacidad, en abstracto, para ser titular de relaciones jurídicas de un modo autónomo, es indudable que no existen diversos modos de ser titular de relaciones jurídicas..." "Pero de la unicidad del concepto lógico de persona jurídica, dice Vanoni, no tiene porqué deducirse, necesariamente, la consecuencia de que la personalidad deba actuarse, en concreto, respecto de los diversos campos del Derecho, de un modo unívoco". Por el contrario, "las exigencias concretas de cada disciplina jurídica llevan a ampliar

o a restringir o, incluso, a anular la esfera de aplicación de la personalidad jurídica respecto a alguna relación o grupo de relaciones, sin que esto incida sobre la categoría abstracta de la persona jurídica." En definitiva, el concepto abstracto de la personalidad (unívoco), es diverso de la concreta actuación (variable), respecto a las particulares relaciones jurídicas. No toda persona es capaz de toda relación jurídica (17).

Más recientemente, la tesis de referencia ha sido sostenida por Micheli, para quien "la experiencia legislativa demuestra que el legislador tributario ha sentido la necesidad de prever supuestos de subjetividad más allá de los casos en que el Derecho civil ha regulado hipótesis subjetivas de ciertos hechos. De ahí una diferencia y a veces una discrepancia, más o menos sensible, entre los sujetos pasivos del Derecho tributario y los sujetos del Derecho civil...". Un primer elemento a destacar, prosigue el citado autor, es precisamente que los sujetos del Derecho tributario son considerados por la ley, sólo o preferentemente, como sujetos obligados a comportamientos debidos (deudas y obligaciones), mientras que los sujetos del Derecho civil, por el contrario, vienen considerados en su unidad y complejidad de derechos, poderes, sujeciones y deberes. Esto se explica por la función estrictamente instrumental de la figura subjetiva (pasiva) en el ordenamiento tributario, que atiende a gravar al mayor número posible de sujetos y de situaciones de hecho que puedan considerarse relevantes para la imposición. Esta preocupación induce

al legislador a no sentirse vinculado a las normas comunes, sino a buscar soluciones diversas, adecuadas a la finalidad y al contenido de la norma tributaria (18).

La creencia de que la esfera de los deudores del tributo es más amplia que la de las personas dotadas de capacidad según el Derecho común no carece de partidarios entre los autores españoles. En esta línea se encuentra N. Amorós Rica, para quien "las situaciones patrimoniales o entidades carentes de personalidad privada... adquieren una personalidad ante el Derecho Tributario Español" que las hace incluibles dentro de la categoría de personas jurídicas (19).

En el fondo de esta postura late un inconfundible propósito de defensa de la justicia tributaria, pues los partidarios de la concepción "plural" de los conceptos de persona y de capacidad aspiran a impedir que, por una construcción excesivamente rígida de la personalidad, ciertos tipos de organizaciones humanas, portadoras de una capacidad económica y contributiva autónoma, queden excluidas de la obligación de tributar por carecer de capacidad jurídica (20). Un claro exponente en este sentido lo encontramos en Giannini, al sostener que "la extensión de la capacidad jurídica tiene su razón de ser y su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato económico se reputa que es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos " (21).

Este tipo de argumentación es particularmente aplicable con relación a la unidad familiar pues, como hemos señalado repetidamente, es el principio de capacidad contributiva el que, en última instancia, anima toda consideración de la familia desde el punto de vista tributario. Sin embargo, a fin de no enturbiar el razonamiento, quedémonos por el momento con la idea de que la consideración de la familiar como sujeto pasivo del tributo, aunque se trate de una entidad que carece de personalidad, puede ser defendida desde la perspectiva de la existencia de una capacidad jurídica tributaria no coincidente con la capacidad general o de Derecho común. La razón básica de tal consideración debe hallarse en la creencia de que el grupo familiar es portador de una capacidad económica que se estima conveniente someter a tributación.

c) Negación de la tesis anterior. La unicidad del concepto de capacidad jurídica.

La tesis que propugna la admisibilidad de sujetos pasivos no personificados en base a la existencia de una capacidad tributaria especial es insostenible frente a la unicidad del concepto de capacidad jurídica tributaria, por la unidad del Ordenamiento jurídico (22). En este sentido, la afirmación de una capacidad tributaria especial fué puesta en tela de juicio por L.V. Berliri, basándose en los siguientes argumentos (23):

-La unidad del ordenamiento jurídico hace imposible la existencia de una capacidad tributaria especial, distinta

de la capacidad jurídica de Derecho común, pues esta noción no es "redefinible" por un ordenamiento sectorial, ni tal ordenamiento puede dar de ella una definición autónoma o relativa.

-El contenido básico de la obligación tributaria consiste en "transferir al Erario una determinada suma de dinero" y "es evidente que el deber de pagar el impuesto presupone, lógica y necesariamente, el reconocimiento de la posibilidad de poseer y transferir sumas de dinero; es decir, de la capacidad jurídica de Derecho privado". En otro caso, nos encontraremos con una declaración meramente formularia, sin ningún contenido efectivo.

La existencia de una capacidad tributaria distinta a la del Derecho privado fué negada igualmente por A. Berliri (24), poniendo de manifiesto la poca relevancia práctica de esta construcción. Insiste A. Berliri en que es innegable que un ente desprovisto de personalidad de Derecho privado nunca podría ser sujeto de la obligación de pagar el impuesto, ya que el pago presupone necesariamente la capacidad de adquirir y poseer el dinero, o sea, una capacidad extra-tributaria. Además, el hecho jurídico del que nacería la obligación no podría ser un hecho propio de tal ente, sino sólo un hecho jurídico de un tercero, ya que de otra forma el ente debería poseer la capacidad de realizar semejante hecho jurídico y, por tanto, ser capaz también de relaciones no tributarias (25).

Los partidarios de la unicidad del concepto de capacidad en todo el Ordenamiento tratan de servir a la seguridad

jurídica con una construcción doctrinal de perfiles claros y rigurosos, basándose en el dogma de que toda titularidad de relaciones jurídicas ha de atribuirse a una persona, física o jurídica (26). Sin embargo, en este orden de cosas, el problema parece no tener solución efectiva, porque si bien los argumentos en contra de la supuesta extensión de la capacidad jurídica tributaria son indiscutibles, por otro lado el legislador somete a imposición a entes no dotados de personalidad jurídica, que no existen en Derecho y, sin embargo, la realidad es que esos entes, o alguien en nombre de ellos, satisface la obligación tributaria que, teóricamente, era imposible satisfacer. "Siguiendo a los hermanos Berliri, la conclusión sería poco satisfactoria: los tributaristas no tendrían más remedio que confesar que la equivocada era la Ley" (27).

La doctrina ha intentado entonces superar el problema por otras vías, que arrancan de la tesis normativa de la personalidad, centrando sus consideraciones en la categoría de los sujetos de derecho, esto es, fijando el problema dentro del campo general de la subjetividad tributaria. En este sentido, C. Lavagna acude a la distinción entre sujetos típicos y atípicos (28) y E. Giardina (29) a las categorías de persona y sujeto de derecho, entendiendo que la segunda es más amplia que la primera (30). Particular eco ha tenido en nuestra doctrina la distinción entre persona y sujeto de derecho, acogida por los profesores Saínz de Bujanda y Cortés Domínguez (31). Veamos, por tanto, la posible consideración de la unidad familiar como un ente de la expresada categoría.

- d) La categoría del sujeto de derecho: Irreductibilidad de la unidad familiar.

Como hemos dicho, una importante aportación doctrinal considera que el concepto de sujeto es más amplio que el de persona. De esta manera es posible conciliar la atribución de la titularidad pasiva de relaciones tributarias a los denominados "entes de hecho", con la unicidad del concepto de capacidad. Los puntos centrales de esta construcción, tal como es expuesta por Saínz de Bujanda (32), son los siguientes:

Se parte de la consideración fundamental de que el hombre es el centro del que necesariamente ha de irradiar toda la doctrina de la subjetividad jurídica. El hombre es originaria y constitutivamente persona; es, en rigor, la persona. El ordenamiento positivo no hace otra cosa que reconocer la personalidad del hombre y su idoneidad -capacidad jurídica- para ser titular de relaciones jurídicas.

Ahora bien, es obvio que la personalidad y la capacidad jurídica han de ser reguladas y, en este sentido, no hay razón alguna para negar la indudable utilidad técnica de la llamada doctrina normativa de la personalidad, según la cual el término "persona" remite siempre a un conjunto de normas que regulan determinados comportamientos. Ello no implica desconocer el sustrato real sobre el cual la personalidad descana, que no es confundido con el propio concepto de persona, ni con la eficacia de ese concepto en el área de las relaciones jurídicas, de las que la persona es titular o protagonista.

Durante largo tiempo la doctrina ha reconducido todas las figuras imaginables de titularidad jurídica a la dicotomía persona física-persona jurídica. Con arreglo a la doctrina normativa de la personalidad la ley aparece y actúa como un "esquema de calificación" de una realidad fenomenológica dada y lógicamente postulada: persona física es el concepto jurídico que se corresponde a la realidad hombre; persona jurídica es un determinado tipo de entidad colectiva al que por sus especiales características -organización, estructura patrimonial, etc...-, la ley califica como tal (33).

Desde esta perspectiva, "el sujeto colectivo -considerado en términos generales- se concibe como el conjunto de normas que regulan el 'status', la actuación, la disponibilidad de los bienes y la responsabilidad de los particulares de modo distinto a como lo hacen las normas que se refieren al sujeto singular, que no se encuentra vinculado (legal o negocialmente) en una estructura organizada" (34).

De ello se deduce la unívoca significación de la expresión "persona jurídica" en el ordenamiento y la intrínseca contradicción conceptual en que inevitablemente se incurre cuando se declara que el ordenamiento jurídico puede, en determinados sectores -así, por ejemplo, en el tributario- atribuir personalidad o considerar como personas a entes que no se encuentran previamente subsumidos en el "esquema de calificación legal" en el que la persona consiste. No se puede, simultáneamente, ser y no ser persona.

Desde este punto de vista, queda claro que las normas que, en un determinado sector cualquiera del ordenamiento, declaran que se considerará titular de determinadas relaciones jurídicas a entidades que no son personas jurídicas, no están calificando como personas a las entidades en cuestión, sino, simplemente, reconociendo en ellas idoneidad para que sirvan de punto subjetivo de referencia de determinados efectos jurídicos.

Aparecen así los llamados "sujetos de derecho", bajo cuya denominación quedan comprendidos cuantos entes -sean o no personas- hayan sido calificados como tales por el ordenamiento jurídico, Estaremos en presencia de una "figura subjetiva" cuando ésta venga configurada por las normas como centro autónomo de imputación de determinadas consecuencias o efectos jurídicos (35).

La configuración del sujeto de derecho exige distinguir lo de la persona jurídica y de aquellos entes colectivos, no personificados, que no sean sujetos de derecho. La distinción entre sujeto de derecho y persona jurídica radica en que esta última presenta determinados requisitos de organización que le permiten actuar como tal persona, razón por la cual el ordenamiento le atribuye la expresada cualidad (36). Por ello, dice Giardina, "mientras toda colectividad que tenga la consideración de persona jurídica es, al propio tiempo, sujeto de derecho, no todo sujeto de derecho tiene que ser necesariamente persona jurídica" (37). "La persona jurídica -según expresa con claridad Antonini-, tiene de más, justo y solamente,

la atribución formal de la personalidad" (38).

Por otra parte, la existencia de un sujeto de derecho exige que el ente -centro de imputación de efectos jurídicos- tenga esa consideración en todo el sistema y no sólo respecto de una situación aislada. Para Giardina, sólo el ente que sea sujeto del sistema completo puede ser considerado como sujeto de derecho; de no ser así, tal ente estaría desprovisto no sólo de personalidad, sino también de subjetividad (39).

Como afirma Saíenz de Bujanda, esta construcción puede "trasladarse, naturalmente, al plano tributario... Los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser personas físicas o entes colectivos y..., a su vez, estos últimos pueden estar o no dotados de personalidad. En todo caso, sólo podrán asumir el papel de sujetos pasivos de la obligación tributaria aquellos entes colectivos que aparezcan previamente calificados como sujetos de derecho en el ordenamiento jurídico" (40).

A la vista de esta construcción parece claro que la unidad familiar está desprovista no sólo de personalidad, sino también de subjetividad, puesto que, siendo una realidad social y económica que asciende al mundo jurídico directamente a través de la normativa tributaria, no estamos ante un ente que aparezca precalificado por el ordenamiento jurídico como sujeto de derecho (41).

Esta carencia de subjetividad de la unidad familiar o, más exactamente, la ausencia de reconocimiento de la uni-

dad familiar como "figura subjetiva" dentro del ordenamiento general, implica que ante una eventual designación de la misma como sujeto pasivo, por parte del legislador tributario, surja la necesidad de determinar a qué personas en realidad han de imputarse los efectos jurídicos previstos en la norma (42). En este sentido, un buen ejemplo lo encontramos en el Proyecto de Ley del IRPF, en el que, calificándose a la unidad familiar como sujeto pasivo, tanto la obligación material del pago, como los deberes formales (arts. 31 y 34, respectivamente, del Proyecto), eran atribuidos directamente ya al marido, ya a la mujer, ya a ambos conjuntamente. Dicho con otras palabras, la atribución de subjetividad a la unidad familiar, contenida en el artículo 4º del Proyecto de Ley, no pasa de ser una declaración formularia, que en ningún caso permite configurar a esta entidad como un sujeto de derecho, puesto que la relación jurídica, así como los efectos de ella derivados se imputan en realidad a una persona física: el administrador legal de la sociedad conyugal, el cónyuge que ostente la patria potestad, o ambos cónyuges en forma mancomunada, según los supuestos, lo que, a nuestro entender, desvirtúa aquella supuesta subjetividad y demuestra que la unidad familiar "unitariamente" considerada, no puede asumir la posición deudora (43). Por otra parte, no cabe entender la atribución contenida en los artículos 31 y 34 del proyecto de Ley, como una especificación del artículo 44 de la Ley General Tributaria, puesto que ni el administrador legal de la sociedad conyugal, ni el cónyuge que ostente la patria potestad de los hijos, es el representante legal de la unidad familiar.

La categoría del sujeto de derecho no es pacíficamente admitida (44). En este sentido se manifiesta el profesor Ferrero al afirmar "que todo sujeto es siempre capaz de asumir derechos y obligaciones y que por tanto ha de ser una persona física o jurídica" (45). Asimismo, para Falcón, "Sólo la persona puede ser sujeto de una relación tributaria, pues, por definición, sólo la persona tiene aptitud para ser titular de relaciones jurídicas" (46). Desde esta perspectiva, como es obvio, la posibilidad de que la unidad familiar pueda asumir la titularidad pasiva de la relación jurídica es rotundamente negada, y en el supuesto de que una norma le atribuyera tal titularidad, con la expresión unidad familiar no se estaría haciendo más que aludir a las personas físicas comprendidas en el grupo familiar de que se trate, esto es, a las personas físicas incluídas en aquélla designación unitaria (47).

C.- La supuesta inclusión de la unidad familiar en el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

a) Planteamiento.

Cuando el legislador quiera someter a imposición, como sujetos pasivos, a entes colectivos no dotados de personalidad, tendrá que determinar a qué tipo de entidades desear tal consideración, esto es, se plantea la necesidad de identificar estos entes de algún modo, por cuanto sólo aquellos que reúnan ciertas características podrán asumir obligaciones tributarias. Esta identificación puede realizarla el

legislador con dos técnicas distintas. La primera "consiste en definir los caracteres generales que han de concurrir en esa clase de entidades, sin hacer mención nominal de las mismas... La segunda técnica puede consistir en la formulación de un lista de entidades colectivas, no dotadas de personalidad, a las que se atribuya la consideración de sujetos pasivos sin fijación de criterios definidores de tipo general" (48).

El artículo 33 de la LGT, en el que se contempla la posibilidad de atribuir la consideración de sujetos pasivos a las referidas entidades, sigue una fórmula mixta o ecléctica, de combinación de ambas técnicas (49), al disponer que: "Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición". Como es claro, lo que a nosotros nos interesa destacar es el sentido de la fórmula definitoria contenida en este precepto, para ver si tiene cabida en ella la unidad familiar, posibilidad que, como se recordará, era hipotéticamente indicada en el Informe de la Ponencia.

Por otra parte, debe señalarse que el valor del mencionado artículo 33 es, como ha puesto de relieve el profesor Saínz de Bujanda, meramente didáctico u orientador, en el sentido de que establece una fórmula que para ganar efectividad ha de incorporarse a otros textos legales (50).

- b) Examen de la fórmula legal. Especial referencia a la unidad económica.

Según la LGT, para que puedan considerarse sujetos pasivos las entidades sin personalidad éstas han de constituir "una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición" (51). Ciertamente, los criterios utilizados para elaborar esta fórmula definitoria "son poco expresivos y técnicamente insuficientes". Lo decisivo es que la entidad colectiva sea "susceptible de imposición", mas nada dice la Ley acerca de las circunstancias y requisitos en que debe entenderse que un ente presenta esta susceptibilidad. Así pues, "será el intérprete el llamado a cumplir esa función, valiéndose de las ideas encuadradas en el campo de la teoría general del Derecho" (52).

En este sentido, la referencia a la unidad económica, a la que, en principio, pudiera considerarse reconducible la unidad familiar (53), es poco afortunada, como manifiesta Cortés Domínguez, por las siguientes razones:

"a) porque la unidad económica es un concepto económico, no jurídico. Quiere decirse que no tiene un significado jurídico preciso;

b) porque normalmente las unidades económicas adoptan formas jurídicas equivalentes a entes con capacidad jurídica o a verdaderos sujetos de derecho;

c) porque el requisito de que el ente constituya una unidad económica no es suficiente para que un sujeto pueda ser configurado como tal, ya que no basta con que un ente sea

centro de imputación de normas jurídicas en el Derecho tributario, para que pueda ser considerado sujeto de derecho, ya que sería ilógico pensar que un sector del Derecho reconociera a una entidad como sujeto y el resto del ordenamiento le negara tal característica" (54).

Efectivamente, dado que la susceptibilidad de imposición ha de ser una susceptibilidad jurídica, la "unión económica" sólo podrá ser sujeto pasivo del tributo -como afirma Saíñz de Bujanda- reconduciéndola a la categoría de "persona" o de "sujeto de derecho" no dotado de personalidad. "Esto último sólo podrá ocurrir si la 'unión económica' de que se trata se manifiesta externamente como entidad que, aun no estando dotada de personalidad, disfruta de cierta autonomía patrimonial y de un tipo de organización que le permita actuar en el tráfico como ente tributario. Lo que no es lógicamente posible es que una 'unión económica' pueda ser considerada como tal unión económica, sujeto pasivo del tributo" (55).

Por todo ello, y siguiendo al profesor Saíñz de Bujanda, bien puede afirmarse "que las entidades colectivas desprovistas de personalidad únicamente son 'susceptibles de imposición' si el hecho imponible se realiza respecto de ellas de un modo unitario y autónomo y si, dada su organización y la relación jurídica que mantienen con el conjunto de bienes de los que fácticamente disponen, están en condiciones de cumplir la prestación pecuniaria que constituye el objeto de la obligación (56). A falta de estos requisitos, las entidades de referencia no serán propiamente 'sujetos de derecho' ni

podrán, por tanto, ser realmente 'sujetos pasivos' del tributo, aunque un precepto fiscal les otorgue esa consideración (57). Cuando esto ocurra el intérprete habrá de desentenderse de la declaración formularia y se afanará por desvelar cuáles son las 'personas' o 'sujetos' que, por reunir los requisitos jurídicos que acaban de enunciarse, hayan quedado gravadas con esa inadecuada declaración formularia" (58).

c) La no "susceptibilidad de imposición" de la unidad familiar. Referencia a la sociedad conyugal.

A la luz de las consideraciones precedentes parece clara la no susceptibilidad, o mejor, imposibilidad jurídica, de imposición de la unidad familiar. La unidad familiar, que no es otra cosa, insistimos, que un conjunto de personas físicas unidas por lazos familiares o vínculos de parentesco, no ostenta una organización que le permita actuar en el tráfico como ente unitario, ni disfruta de autonomía patrimonial; o lo que es lo mismo, no es titular de un patrimonio sobre el que hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria. Por ello bien puede entenderse que afirmar la susceptibilidad de imposición de la unidad familiar resulta aberrante desde un punto de vista jurídico, ya que la unidad familiar carece de personalidad jurídica y no cumple tampoco los requisitos exigidos por el artículo 33 de la LGT para ser considerada sujeto pasivo (59).

Ahora bien, el requisito de la autonomía patrimonial presenta una connotación distinta si del ámbito de la unidad

familiar pasamos al de la sociedad conyugal, cuando en el matrimonio rige un régimen económico de tipo comunitario. Sin embargo, no por ello puede llegarse a una conclusión distinta de la señalada, respecto a la susceptibilidad de imposición de la figura que nos ocupa (60).

Por un lado, aunque en determinada Jurisprudencia el Tribunal Supremo haya parecido inclinado a atribuir personalidad a la sociedad conyugal (61), esta opinión puede considerarse aislada tanto en la propia Jurisprudencia civil (62) como en las Resoluciones del TEAC (63). Por otra parte, la comunidad conyugal, sea cuál sea su naturaleza jurídica, no es una verdadera sociedad (64) y, sin perjuicio de que disfrute de una mayor o menor autonomía patrimonial, no ostenta el tipo de organización requerido para asumir de forma unitaria y autónoma la titularidad de una relación jurídica (65). A ello debe añadirse la inexistencia en nuestro Derecho de un administrador legal de la sociedad conyugal, lo que supone una razón adicional que confirma la imposibilidad de su configuración como sujeto pasivo. Pero con ello entramos en otra consideración del problema, que es abordada seguidamente.

d) Cumplimiento y responsabilidad de la obligación tributaria.

La imposibilidad técnico jurídica de que la unidad familiar pueda asumir la titularidad pasiva de la relación tributaria se hace evidente cuando, admitida hipotéticamente

la asunción de aquélla titularidad, llega el momento de atribuir el cumplimiento de la susodicha obligación.

En efecto, el reconocimiento de subjetividad a la unidad familiar implicaría la asunción de la posición deudora en la obligación impositiva, con la consecuencia fundamental de venir obligada al pago de la prestación tributaria, de la que respondería con todos sus bienes y derechos. Mas he aquí que la unidad familiar no es una verdadera organización, no puede actuar como ente unitario a través de un representante, por lo que ha de acudir a las personas físicas que la integran para atribuirles la obligación del pago de la deuda tributaria (66). Además, la unidad familiar no es titular, no posee, como tal unidad familiar, bienes y derechos; estos corresponden siempre a las personas físicas en ella comprendidas, que son las que responderán, por tanto, del pago efectivo así como de su eventual incumplimiento. Son las personas físicas las deudoras de la obligación impositiva, nacida de un hecho imponible que ellas mismas han realizado, son ellas las que responden con su patrimonio, luego entonces, inevitablemente, ellas son los sujetos pasivos (67). Y por más que se pretenda afirmar otra cosa, tras la expresión unidad familiar no se esconde más que una pluralidad de personas físicas que son los verdaderos titulares de la obligación tributaria.

En este sentido, es revelador el Proyecto de Ley del IRPF, como ya hemos manifestado. En él, considerándose sujeto pasivo a la unidad familiar, a la hora de atribuir el cumplimiento y responsabilidad de la obligación tributaria se recu-

rre a determinadas personas físicas que la integran: administrador legal de la sociedad conyugal, cónyuge que ostente la patria potestad de los hijos, o ambos cónyuges conjuntamente, según los casos. Esta construcción, habida cuenta de la imputación de la titularidad pasiva a la unidad familiar, no encuentra encaje adecuado en ninguno de los preceptos de la LGT.

Efectivamente, supuesta la subjetividad de la unidad familiar, la pretensión del acreedor o, si se prefiere, el cumplimiento de la prestación, o sea, el pago de la deuda tributaria, ha de dirigirse o atribuirse, respectivamente, a aquel ente de forma unificada; esto es, considerando a la pluralidad de personas que lo integran como figura subjetiva unitaria. Y sólo si el ente colectivo no satisface la prestación entraría en juego la "responsabilidad" subsidiaria y mancomunada que el artículo 39 de la LGT establece a cargo de los copartícipes de las entidades a que se refiere el artículo 33 de dicho cuerpo legal (68). Sin embargo, el artículo 31 del Proyecto de Ley, en punto a "responsabilidad del pago de la deuda" la atribuye directamente a ambos cónyuges en forma mancomunada cuando el régimen económico del matrimonio fuese el de separación de bienes y, en los demás supuestos, al administrador legal de la sociedad conyugal o al que ostente la patria potestad de los hijos menores, según corresponda (69). Por ello tampoco puede reconducirse la unidad familiar, tal como venía configurada en el Proyecto de Ley, al artículo 34 de la LGT, con independencia de que se tratara o no de un supuesto de concurrencia de titulares en la realización del he-

cho imponible (70).

La subjetividad de la unidad familiar es incompatible con la atribución de la "responsabilidad" de la deuda correspondiente a la obligación tributaria, a alguno o algunos de los miembros de aquélla. Y esta incompatibilidad no puede obviarse argumentando por la vía de la derivación de la responsabilidad, en el sentido de entender que la condición de deudor, asumida en hipótesis por la unidad familiar, no impide que la responsabilidad se materialice en alguno de los miembros que la componen, porque ello supondría una disociación entre deuda y responsabilidad que no es admisible en el Derecho moderno. Aunque en otros periodos históricos la deuda y la responsabilidad, como fenómenos jurídicos, hayan podido aparecer y funcionar con independencia, en el Derecho moderno no ocurre así (71). La distinción entre deuda y responsabilidad suministra unos datos conceptuales de gran utilidad para construir el concepto de obligación. Pero deuda y responsabilidad -dice Díez Picazo- son ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, que no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas (72). Débito y responsabilidad son dos momentos o aspectos de un mismo fenómeno (73).

A mayor abundamiento, la configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo sin personalidad jurídica supondría, como argumentaba el Informe de la Ponencia, la necesidad de designar un administrador o representante de la unidad familiar (74), y esta construcción tropieza con obstáculos

insalvables. Antes de la reforma del Código Civil existía en nuestro ordenamiento jurídico la figura del administrador legal de la sociedad de gananciales (75), referida exclusivamente al círculo conyugal en que rigiera dicho régimen de bienes, pero en la actualidad nuestro Código establece el principio de gestión y disposición conjunta de los bienes comunes (76). Obviamente, tampoco existe la figura de un representante ni administrador para matrimonios en los que no rija un régimen de comunidad, ni para otras unidades familiares no referidas al "status" matrimonial.

Por otra parte, tampoco es posible atribuir a uno de los cónyuges la representación legal del otro ante la Hacienda Pública lo que iría en contra del principio constitucional de igualdad de los cónyuges, concretado en el artículo 66 del Código Civil, que proclama que "El marido y la mujer son iguales en derechos y deberes" (77).

D.- Conclusión: Esterilidad de la configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo. Conceptos económicos y conceptos jurídicos.

"La posibilidad lógico jurídica -escribe Saíenz de Bujanda- de que las entidades no dotadas de personalidad cumplan las funciones propias del sujeto pasivo del tributo no deriva de que aparezcan nominativamente mencionadas en un precepto tributario, ni siquiera de que reunan los requisitos de la definición legal, sino de que esta última aparezca formulada de tal modo que remita a un esquema normativo de cali-

ficación que sea idóneo para asumir tales funciones. Si la definición legal no tiene en cuenta las exigencias sistemáticas que el propio ordenamiento le impone, el resultado será que la función del sujeto pasivo corresponderá a quien real y efectivamente haya realizado el hecho imponible y reuna las condiciones jurídicas necesarias para realizar la prestación tributaria, y no la entidad a la que de modo verbal y aparente se considere sujeto pasivo por el precepto tributario" (78).

Hemos visto que esto es precisamente lo que ocurre con relación a la unidad familiar, que no es más que una forma abreviada de designar a una pluralidad de personas físicas que son las que en todo caso realizan el hecho imponible y asumen la posición deudora en el seno de la obligación tributaria. En definitiva, hemos comprobado la imposibilidad técnico jurídica de que la unidad familiar asuma la cualidad de sujeto pasivo del impuesto.

En realidad, al definirse a la unidad familiar como sujeto pasivo en el Proyecto de Ley del IRPF, con el término sujeto pasivo se está designando, como diría Cortés Domínguez, no al deudor de la obligación tributaria, sino al elemento personal configurador del hecho imponible. Como es sabido, esta es la tesis que respecto a la subjetividad tributaria de los entes sin personalidad ha mantenido en nuestra doctrina el citado profesor, para quien al "concepto de sujeto pasivo como persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias... debe oponerse el de sujeto pasivo como elemen-

to subjetivo del presupuesto de hecho definido en la norma" (79). A su juicio, los entes colectivos no dotados de personalidad pueden ser sujetos pasivos del tributo siempre que a esta expresión se le atribuya la significación de elemento personal configurador del hecho imponible. Pero sería ilógico y jurídicamente contradictorio que a aquellos entes pretendiera atribuírseles además la condición de deudores de la obligación tributaria y la de realizadores de los pagos tributarios correspondientes (80).

Llegados a este punto la interrogante o, si se prefiere, la duda, que cabe plantearse es la siguiente: si tan claro está que la unidad familiar no puede ser sujeto pasivo, deudor del tributo, ¿cómo se explica que algunos autores sigan planteando tal posibilidad?. La respuesta sólo puede ser una: en todo intento de atribuir a la unidad familiar subjetividad tributaria subyace una contaminación entre los conceptos y términos jurídicos y los conceptos y términos económicos o, en cualquier caso, extrajurídicos; contaminación que fué calificada por Berliri como "el equívoco más grave y que en mayor medida perturba el estudio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria" (81).

En efecto, cuando se intenta elevar a la unidad familiar a la categoría de sujeto pasivo, lo que en realidad se pretende es gravar la capacidad económica o contributiva del grupo familiar, y no la del individuo aislado, haciendo que el impuesto recaiga sobre las rentas, conjuntamente consideradas, de los miembros de la familia. Mas es evidente que entonda

ces de lo que se trata es de la riqueza gravable por el tributo, no del sujeto que ha de asumir la relación obligatoria. En este sentido hay que dejar bien claro que si de la conveniencia de gravar la capacidad económica de la familia -cuestión opinable- derivamos la necesidad de calificar a la familia como sujeto pasivo del impuesto -lo que jurídicamente es insostenible- estaremos identificando, o más bien confundiendo, dos cosas que: primero, no son identificables y, segundo no hay necesidad alguna de identificar.

Lo primero, porque una cosa es la designación de la familia como unidad contribuyente (82) y otra distinta la determinación del sujeto pasivo del impuesto. Claramente se advierte que en la identificación rechazada se está elevando el concepto de unidad contribuyente -noción de caracter económico- a la categoría de sujeto pasivo de una obligación -concepto jurídico-, cosa que, evidentemente, no puede hacerse (83).

Ciertamente, tras esa errónea identificación (84) late, como señalaba Saínz de Bujanda, un plausible afán de defensa de la justicia tributaria (85), por cuanto lo que se pretende en definitiva es que el tributo se imponga sobre la situación que se considera portadora o manifestadora de capacidad económica. Pero si esto es lo que se considera que debe hacerse, ha de tenerse presente que ello puede lograrse sin tener que calificar a la unidad familiar como sujeto pasivo. Dicho con otras palabras, el objetivo de justicia material que se quiere alcanzar no es incompatible con los principios y conceptos

elaborados en el seno de la teoría general del Derecho tributario. No se produce la necesidad de optar entre el "criterio material de justicia", de un lado, y el "formalismo jurídico", de otro (86). Ambos son, no sólo perfectamente compatibles, sino que además van indisolublemente unidos.

Estas ideas fueron magistralmente expuestas hace ya algunos años por L.V. Berliri, en los siguientes términos: Puede suceder "que se reconozca conveniente y justo el que frente a una renta de 100 percibida por mitad por la mujer y por mitad por el marido, el Estado perciba el impuesto complementario (87) igual que si dicha renta de 100 hubiera sido percibida por una sola persona".

"Y bien, llegados a este punto, si se quiere permanecer en el terreno de la política financiera, es posible que resulte conveniente sintetizar la situación diciendo que el sujeto de la relación económica impositiva viene a ser en tal caso la hacienda familiar, en vez de las distintas economías individuales del marido y de la mujer.

"Pero cuando pasamos al terreno jurídico, entonces es claro que la cuestión es, ante todo y sobre todo una cuestión, no ya de sujetos, sino de contenido de la relación jurídica tributaria. Se trata, en efecto, de establecer que en lugar de dos débitos impositivos distintos, determinados cuantitativamente sobre la renta del marido y sobre la de la mujer, nos hallamos en presencia de una deuda única determinada cuantitativamente sobre el montante de las dos rentas, y que nace pre

cisamente del hecho de la existencia de esa renta global.

"Nótese que para tal cuestión no es en modo alguno decisiva la búsqueda del sujeto pasivo del impuesto: por lo que, una vez admitido que el sujeto pasivo del impuesto pudiese ser la 'familia' como ente distinto de las personas del marido y de la mujer, nada impediría que se refiriesen simultáneamente a la familia deudas impositivas distintas en correspondencia con las rentas de la mujer y del marido (88); al igual que nada impide que, siendo única la deuda impositiva, pueda referirse simultáneamente a varios sujetos, por ejemplo, al marido y a la mujer de manera solidaria...

"Por eso, cuando el legislador declara, más o menos explícitamente, que varias personas deben ser gravadas como si fuesen una sola persona, trata en realidad de establecer más bien cuánto deben pagar aquellas personas a título de impuesto que no quién debe quedar sujeto al impuesto.

"La cuestión del quién surge en un segundo momento.

"En efecto, establecida... la existencia de una deuda impositiva única determinada cuantitativamente sobre la renta global de la mujer y del marido se nos preguntará si el impuesto debe ser pagado por la mujer, por el marido, o por ambos solidariamente, o eventualmente por un ente jurídico 'familia' distinto del uno y del otro.

"Pero en este punto es evidente que inventar un sujeto pasivo 'familia' sería, además de ilógico por las razones ya expuestas, totalmente superfluo; y, en definitiva, sería sola

mente una expresión verbal, para decir que el impuesto debe ser pagado de manera solidaria por la mujer y por el marido" (89).

Valga la larga cita del maestro italiano tanto por la claridad de las ideas que en ella se contienen, como por su idoneidad para mostrar lo que, para nosotros, es la conclusión más clara que cabe extraer en cuanto a la pretendida subjetividad de la unidad familiar se refiere; conclusión que puede concretarse en la idea de la esterilidad que conlleva todo intento de configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo.

2. LA UNIDAD FAMILIAR COMO UN SUPUESTO DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA.

A.- Planteamiento.

La consideración de que las personas incluidas en una unidad familiar se encuentran conjunta y solidariamente sometidas al impuesto supone el otorgar una configuración jurídica homogénea a la unidad familiar, frente a la fórmula de los entes sin personalidad jurídica del Proyecto de Ley y frente al anterior sistema de acumulación de rentas del IGRPF (90).

La afirmación de que la unidad familiar constituye un supuesto de solidaridad tributaria es ya una idea ampliamente difundida en nuestra doctrina científica, que ha acogido, como sabemos, la posición mantenida en este punto por la Ponencia. Sin embargo, y por extraño que a primera vista pueda parecer, con ello no se resuelve la calificación de esta figura, ya que queda por determinar a qué supuesto de solidaridad debe reconducirse, y ahí es donde empieza el problema.

Concretamente, el dilema puede reducirse a estos dos términos: 1º) si la unidad familiar puede encuadrarse en alguno de los supuestos de solidaridad previstos en nuestro Derecho o, 2º) si se trata de un supuesto nuevo, distinto de los que la doctrina patria ha construido en esta materia. En definitiva, queda por resolver la cuestión fundamental: a qué categoría jurídica pertenece la unidad familiar.

Vaya por delante nuestra opinión de que la solución

ha de buscarse en el segundo de los términos antes señalados, por lo que trataremos, en primer lugar, de poner de manifiesto la irreductibilidad de la unidad familiar a las categorías de la LGT (punto de vista negativo), para después abordar la configuración de esta figura (punto de vista positivo).

En otro orden de consideraciones, debe advertirse que no pretendemos hacer aquí un estudio exhaustivo de la solidaridad tributaria; nos ocupamos del tema únicamente en tanto en cuanto sea necesario para resolver la calificación jurídica de la unidad familiar. Otra cosa nos llevaría demasiado lejos y excedería el objetivo de este trabajo.

B.- Irreductibilidad de esta figura a la Ley General Tributaria.

a) La unidad familiar como un supuesto de solidaridad del artículo 34 de la Ley General Tributaria.

a') Ideas preliminares.

Contrariamente a lo que se ha señalado en alguna ocasión (91), el determinar si en la unidad familiar estamos ante un caso particular del supuesto contemplado, en general, por el artículo 34 de la LGT o si se trata de un supuesto distinto, no es únicamente un problema relevante a efectos dogmáticos o teóricos, sino que presenta un gran interés desde una perspectiva estrictamente aplicativa, por cuanto de la resolución de esta cuestión deriva un criterio de interpretación

de las normas sobre esta figura, criterio que ha de presidir el examen de su régimen jurídico (92). Particularmente, es ésta la vía que permite delimitar quién es sujeto pasivo, quién asume la posición deudora, con un resultado más restrictivo del que generalmente se desprende de esta remisión, con todas las consecuencias que ello supone en orden a la responsabilidad de la deuda tributaria.

Por otra parte, es ésta una cuestión compleja ya que se entrecruzan en ella una serie de problemas de diversa índole que son precisamente las causas que explican que en un determinado momento, por parte de determinados autores, se haya sentido la necesidad de remitir la unidad familiar al artículo 34 de la LGT.

En primer lugar, la expresión "todos los componentes" de la unidad familiar, empleada en el artículo 4º,2 de la Ley para disponer el sometimiento conjunto y solidario al impuesto de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar -que es tal como lo entendemos nosotros-, ha sido interpretada en el sentido de que todos los miembros de la unidad familiar son sujetos pasivos, lo que necesariamente ha de explicarse por una participación o "conurrencia" de todos los sujetos en el disfrute u obtención de la renta (93). Ya nos hemos ocupado en otro lugar de precisar el alcance del término "todos los componentes", y hemos visto como es posible interpretarlo de manera que no todas las personas que pertenezcan a una unidad familiar sean sujetos pasivos o, más exactamente, de manera que sólo los miembros de la unidad familiar que

obtengan renta en el sentido establecido por el artículo 3º,1 de la Ley, sean sujetos pasivos, por lo que no hemos de reiterar aquí la argumentación expuesta.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que la calificación de la unidad familiar como un caso particular del artículo 34 de la LGT, puede sostenerse igualmente entendiendo que sólo los miembros que "obtengan renta" son sujetos pasivos. Esta parece ser la postura mantenida al respecto por G. de la Peña, para quien está claro que los miembros de la unidad familiar que no obtienen renta no son sujetos pasivos (94), pero, a la hora de explicar la solidaridad de esos sujetos pasivos afirma que, "En cierto modo, el legislador español no está haciendo otra cosa... que adoptar en relación con los obligados al pago del IRPF que se integran en una unidad familiar, una solución parecida a la recogida en el artículo 34 de la LGT" (95). Con ello lo que queremos poner de manifiesto es que la remisión objeto de análisis tiene un alcance más amplio y, en cierto modo, independiente, del hecho de que "todos los miembros" de la unidad familiar sean o no sujetos pasivos, y también que es otra la causa decisiva o fundamental que determina, para algunos autores, dicha remisión.

En este sentido, hemos dicho ya que el artículo 34 de la LGT es entendido como el único medio posible para explicar la solidaridad de la unidad familiar o, lo que es lo mismo, como el fundamento jurídico de la solidaridad de los miembros de la unidad familiar, y este es verdaderamente el argumento clave del problema. En la necesidad de remitir la solidaridad

de la unidad familiar al artículo 34 de la LGT subyacen, a su vez, una serie de cuestiones, estrechamente relacionadas, que más tienen que ver con el fenómeno de la solidaridad tributaria en general que con la figura de la unidad familiar en particular. Por un lado, el propio concepto de solidaridad tributaria, tradicionalmente referido a la concurrencia de titulares en el hecho imponible, malamente se aviene con la realidad de que, siendo el hecho imponible la obtención de la renta por el sujeto pasivo, y siendo sujeto pasivo únicamente la persona física, la solidaridad de la unidad familiar tiene en su origen no un hecho imponible, sino una pluralidad de hechos imponibles. Dicho con otras palabras, el nudo gordiano de la cuestión, desde este punto de vista, estriba en determinar si la concurrencia de deudores únicamente puede darse "cuando sólo existe un hecho imponible" (96). El problema es evidenciado por Ramallo, en este significativo párrafo: "Cuando los autores dicen que en la UF no existen dos o más titulares en un mismo hecho imponible, sino tantos hechos imponibles como miembros de la unidad familiar obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio sometidos al impuesto (97), pero, por el contrario, afirman que la concurrencia de deudores se produce cuando sólo existe un hecho imponible, se pone de manifiesto un importante desacuerdo..." (98).

En este orden de consideraciones, es también tradicional señalar como fundamento jurídico de la solidaridad en la obligación tributaria precisamente el hecho de que ésta se encuentra ligada a un "presupuesto único", tal como lo expone Giannini, al afirmar "que el fundamento que justifica la solida-

riedad de la obligación tributaria consiste en que se trate de un impuesto que esté ligado a un objeto único, considerado como tal, expresa o implícitamente, por el legislador tributario" (99).

A todo ello hay que añadir el escaso eco que el artículo 34 de la LGT ha tenido en nuestra doctrina y jurisprudencia (100), a diferencia de la doctrina y jurisprudencia extranjeras (101), escaso eco que también, claro está, dificulta una clara comprensión de la realidad unidad familiar.

Estas son, por tanto, las cuestiones que habremos de tratar aquí, separándolas a efectos de exposición en la medida de lo posible, para un mejor entendimiento.

b') Análisis del precepto.

Sabido es que el sujeto pasivo del tributo, dentro del ordenamiento español, es la persona natural o jurídica que, según la ley, resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias en virtud de la realización del hecho imponible (art.30, en relación con el art.28, de la LGT) (102). Pues bien, puede ocurrir que sean varias las personas que se encuentren con el hecho imponible en la relación establecida por la ley para que nazca la obligación tributaria, en cuyo caso, tales personas quedan solidariamente obligadas frente al ente público, tal como dispone el artículo 34 de la LGT, según el cual: "La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda pública, salvo que la Ley

propia de cada tributo dispusiere lo contrario".

Como toda norma jurídica, este artículo -"de redacción poco clara", en palabras de Saíñz de Bujanda (103)- "une a la efectiva producción de la hipótesis que contempla (la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible), una tesis o consecuencia jurídica (la solidaridad entre dichos titulares frente a la Hacienda Pública, salvo que la ley propia de cada Tributo disponga otra cosa)" (104).

El presupuesto de aplicación del precepto (105) viene constituido por la existencia de un hecho imponible que presenta una peculiar configuración intrínseca: se trata de un hecho imponible, único en su elemento objetivo, pero múltiple en su elemento subjetivo: a un solo presupuesto objetivo se vinculan una pluralidad de elementos subjetivos, tantos cuantas sean las personas que se encuentran con ese elemento objetivo en la relación prevista por la norma. Sólo así adquiere significado, en nuestro sentir, la expresión "concurrencia de titulares" en el hecho imponible (106).

En efecto, esa específica configuración del hecho imponible es lo que diferencia, estructuralmente, al artículo 34 respecto al artículo 33, de la LGT. En este último se trata también de un solo hecho imponible, pero es un hecho imponible único tanto en su elemento objetivo como en su elemento subjetivo. Por ello, como ha puesto de relieve el profesor Saíñz de Bujanda, aunque el artículo 33 de la LGT menciona la comunidad de bienes, en rigor, la copropiedad o comunidad

de bienes en sentido estricto, no tiene cabida en dicho precepto, sino que es un supuesto comprendido en el artículo 34 (107). La copropiedad o el puro condominio, arquetipo de la "comunidad de bienes" en el ámbito del Derecho civil, "no es realmente una verdadera organización" (108), por lo que el hecho imponible no puede ser imputado de forma unitaria, sino plural, a los condóminos (109).

Por otra parte, de esa específica configuración se deduce que el alcance del precepto es muy limitado. Sólo se refiere a los supuestos de pluralidad de contribuyentes, ya que el sustituto y el responsable no realizan el hecho imponible sino el presupuesto de hecho propio de la sustitución o de la responsabilidad (110). Por eso, en estos casos, debería aplicarse la regla general del artículo 1137 del Código Civil, conforme al cual la pluralidad de sustitutos o de responsables no implicaría la solidaridad entre los mismos sino la mancomunidad. Sin embargo, el Reglamento General de Recaudación, en sus artículos 9.2, 10.4 y 11.4 establece la solidaridad también en estos casos (111).

En principio, el artículo 34 tiene como fundamento un presupuesto objetivo inseparable, inescindible. Como diría Giannini, la unidad y la inescindibilidad del presupuesto determinan el nacimiento de una relación jurídica objetivamente única (112), aunque sean varias las personas que en aquél participan. Pero adviértase bien, la inescindibilidad del presupuesto justifica o fundamenta, a nuestro juicio, la hipótesis considerada: concurrencia de titulares en el hecho imponible

(113); mas no la consecuencia jurídica prevista para la misma: la solidaridad frente a la Hacienda Pública (114).

Por lo que se refiere a esta consecuencia jurídica, el precepto que comentamos se limita, efectivamente, a ordenar la solidaridad frente a la Hacienda Pública, salvo que la propia de cada tributo dispusiere lo contrario (115), lo cual supone, como es sabido, que el Fisco puede dirigir su pretensión de cobro, por la totalidad de su crédito, frente a cualquiera de las personas que han asumido la titularidad jurídica pasiva. Como se recordará (116), hay que diferenciar claramente la subjetividad de la solidaridad; en rigor, no hay titularidad solidaria, sino titularidad pasiva plural y responsabilidad solidaria, aunque convenga mantener tal expresión, siempre que se entienda en sus justos términos, tanto por economía del lenguaje como por ser expresiones de uso frecuente en la doctrina.

Como ha puesto de relieve la profesora Soler Roch, cuya postura en este punto asumimos plenamente, el artículo 34 no tiene pretensiones de generalidad: simplemente establece que cuando se produzca la titularidad o realización conjunta del hecho imponible, la consecuencia jurídica automática es la solidaridad en la deuda tributaria (117). Pero, obviamente, lo que no es válido es argumentar "a contrario sensu", esto es, deduciendo que la solidaridad en la deuda tributaria sólo puede darse cuando sean varias las personas que concurren a la realización del hecho imponible. Dicho con otras palabras, "es erróneo pensar que todo supuesto de obligación

tributaria solidaria deba fundamentarse 'ex necesse' en dicho precepto" (118).

c') La tesis de la realización conjunta del hecho imponible por los miembros de la unidad familiar. Consideración crítica.

Para un sector doctrinal la solidaridad de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar, prevista en los artículos 4º,2 y 31 de la Ley reguladora del IRPF, es reconducible a una manifestación del artículo 34 de la LGT. Desde esta perspectiva sostiene el profesor Ferreiro que "cuando una persona física está integrada en una unidad familiar se considera que la renta es obtenida para y por todos los miembros de tal unidad familiar y que, por tanto, todos los miembros de la unidad familiar realizan el hecho imponible y quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos contribuyentes" (119).

En la misma línea, el profesor Ramallo sostiene que "los miembros que, como sujetos pasivos, integran la UF son los que, al mismo tiempo, realizan el hecho imponible del impuesto. Esta afirmación implica que el aspecto objetivo del supuesto de hecho no es, como dice el artículo 3º,1 de la Ley, la 'obtención de renta por el sujeto pasivo'..., ni la titularidad sobre distintas clases de renta..., sino la posesión y libre disponibilidad para todos los miembros de la UF de las distintas rentas obtenidas individual -y quizá también colectivamente- por cada uno de ellos" (120).

Para ambos autores estamos, por tanto, en presencia de un supuesto de "cotitularidad" o "conurrencia" previsto genéricamente por el artículo 34 de la LGT (121).

A nuestro juicio, sin embargo, y asumiendo al respecto la tesis sustentada por la profesora Soler Roch, esta solución es inexacta. La solidaridad de los miembros de la unidad familiar no puede reconducirse al supuesto previsto en el precepto de referencia, ya que "siendo el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo y atribuyéndose dicha subjetividad exclusivamente a la persona física... no hay técnicamente concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible" (122). En efecto, la unidad familiar no puede reconducirse al artículo 34 de la LGT, sea cuál sea la interpretación sustentada respecto al alcance de la unidad familiar sobre la subjetividad de la obligación tributaria, o sea, ya se entienda que son sujetos pasivos todos los miembros o sólo los que obtengan renta, puesto que en ningún caso, dada la tipificación legal del hecho imponible (art. 3º,1), nos encontramos con un presupuesto objetivo al que se vinculen una pluralidad de elementos subjetivos que es, como hemos visto, el supuesto al que se refiere el artículo 34 de la LGT (123).

Si la Ley estableciera que todos los miembros de la unidad familiar son sujetos pasivos -cosa que no hace- la remisión al artículo 34 sería efectivamente necesaria para fundamentar esa asunción de la cualidad de sujeto pasivo, que se explicaría por constituir el hecho imponible la obtención

conjunta de renta o el disfrute de la renta. Pero no dándose aquella hipótesis, y siendo el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo, no hay necesidad alguna de acudir al artículo 34 para explicar la solidaridad de la unidad familiar. Desde este punto de vista, la remisión al citado precepto puede verdaderamente calificarse de estéril, ya que, por un lado, el presupuesto en él contemplado no es el que se produce en el Impuesto y, por otro, la consecuencia jurídica en él prevista ya viene establecida es la Ley del Impuesto y atribuída, por tanto, directamente a los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar, sin necesidad de remisión alguna para fundamentar esta consecuencia jurídica.

En definitiva, el artículo 34 no añade nada a la normativa del Impuesto y, sin embargo, sí perturba considerablemente la configuración legal del hecho imponible en aquélla tipificado y la consiguiente asunción de la cualidad de sujeto pasivo como consecuencia de la realización de aquél.

b) Referencia a la responsabilidad solidaria.

Otro caso de solidaridad previsto en la LGT es el del responsable solidario (124), contemplado en los artículos 37 y 38 de dicho cuerpo legal (125). según el apartado primero del citado artículo 37, "La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente". En la actualidad la responsabilidad solidaria no se considera como un supuesto de solidaridad tributaria en sentido técnico, ya que

el responsable solidario no concurre a la realización del hecho imponible, sino que realiza un presupuesto de hecho distinto, que es el que origina el nacimiento de la obligación de responsabilidad (126).

Dejando a un lado la cuestión de si el responsable es verdadero sujeto pasivo (127), así como la cuestión relativa a la naturaleza de esta figura (128), lo que a nosotros nos interesa es poner de manifiesto que la solidaridad de la unidad familiar es distinta de la que se origina en los supuestos de responsabilidad previstos en nuestro ordenamiento. En efecto, el responsable se sitúa junto al sujeto pasivo, mientras que los miembros de la unidad familiar son ellos mismos, sujetos pasivos, que, "en calidad de contribuyentes, aparecen solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, en razón a las normas que establecen la tributación familiar conjunta (acumulación) y como medio de garantizar la realización del crédito tributario correspondiente a la deuda global resultante de dicha acumulación" (129).

Realmente, el plantearse la posibilidad de remitir la solidaridad de la unidad familiar al artículo 37 de la LGT sólo tendría sentido entendiendo que son todos los miembros de la unidad familiar los que quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, de forma que aquellos miembros que no obtuvieran renta vendrían obligados precisamente en función de su calificación como responsables solidarios (130). Sin embargo, tal posibilidad carece por completo de apoyo legal, no sólo por los argumentos ya expuestos acerca del alcan

ce de la unidad familiar sobre la subjetividad de la obligación tributaria, sino también -y en este punto de manera fundamental- porque el artículo 31 de la Ley del Impuesto, relativo al pago de la deuda tributaria, en ningún momento alude a una "responsabilidad" distinta de la que corresponde a los sujetos pasivos, como tales sujetos pasivos, contribuyentes. Antes al contrario, la obligación del pago de la deuda tributaria se atribuye, única y exclusivamente a los sujetos pasivos (art.31,1 de la Ley y 132 del Reglamento), y en el supuesto de unidad familiar tal obligación se imputa igualmente a los sujetos pasivos que la compongan, sin perjuicio del prorrateo "según la parte de renta que corresponda a cada uno de ellos" (art. 31,2 de la Ley y 133,1 del Reglamento). Luego está claro que sólo están obligados al pago de la deuda aquellos que acumulan renta, o sea, los que realizan el hecho imponible y son, por tanto, sujetos pasivos contribuyentes (131).

c) Conclusión: necesidad de un nuevo planteamiento de la solidaridad tributaria.

Al poco tiempo de la entrada en vigor de la LGT escribió Cortés Domínguez que "quizás pudiera afirmarse que nuestra Ley General Tributaria ha nacido vieja", no ya, decía el citado profesor, porque no se hayan recogido en ella las últimas conquistas de la doctrina especializada, sino sobre todo, y entre otras razones, por su falta de adaptación a la realidad de nuestro Derecho positivo (132).

Tal afirmación, realizada en aquel momento con ocasión

del estudio de los preceptos de la LGT dedicados a los sujetos pasivos, adquiere plena validez como consecuencia del ordenamiento tributario que surge de la reforma de 1978 (133). La necesidad de adaptación de la LGT, en materia de sujetos pasivos, por lo que a nosotros nos interesa, es patente si consideramos las nuevas figuras que aparecen con la mencionada reforma tributaria, figuras que, o bien encuentran un encaje difícil y forzado en nuestra Ley General (134), o bien no la encuentran en absoluto, como es el caso de la unidad familiar.

La problemática que plantea la regulación de los sujetos pasivos en los nuevos impuestos personales, sobre la "atormentada" y "borrascosa" doctrina general en torno al sujeto pasivo del tributo (135) ha sido subrayada por Ramallo, entendiendo que tal problemática ha de centrarse esencialmente en tres puntos: 1º) en la reavivación del problema de los sujetos pasivos sin personalidad jurídica; 2º) en la necesidad de perfeccionar la diferenciación entre las categorías de sujeto pasivo, de contribuyente y de sustituto, y 3º) en una renovación de esfuerzos por distinguir entre la solidaridad en la obligación y la responsabilidad solidaria (136). En efecto, como hemos comprobado, de la unidad familiar se deriva la necesidad de diferenciar el supuesto de cotitularidad del artículo 34 de la LGT y la responsabilidad solidaria del artículo 37 de la misma Ley, mas no por ello, como hemos visto, se resuelve el problema de la calificación jurídica de esta figura. Una profundización en los citados preceptos lo que

pone de manifiesto, precisamente, es que la misma no tiene cabida en ninguno de ellos. La mayor parte de los problemas que la interpretación de la unidad familiar ha ocasionado (configuración del hecho imponible, delimitación del sujeto pasivo, etc.) tienen su origen en la resistencia a admitir la realidad de esta figura, tal como viene configurada en las normas legales. Resistencia que se explica por el hecho de que la unidad familiar es un supuesto nuevo, especial, de solidaridad tributaria, distinto de los previstos en la LGT.

(137). Por ello, lo adecuado no es tratar de forzar la interpretación de la unidad familiar de forma que tenga cabida en alguno de los supuestos recogidos en la LGT, sino, admitido que se trata de un supuesto de solidaridad tributaria, tratar de construir adecuadamente tal concepto dogmático.

C.- La unidad familiar como un supuesto especial de solidaridad tributaria.

a) Planteamiento.

Hemos visto que en nuestra legislación y en nuestra doctrina la solidaridad tributaria quedaba referida al supuesto de concurrencia de titulares en la realización del hecho imponible. Esta identificación, en el ámbito de nuestra disciplina, entre lo que no es más que uno de los posibles supuestos de la solidaridad y el concepto genérico de la misma, ha dificultado la comprensión de la figura de la unidad familiar tal como viene configurada en la normativa del IRPF. Particu-

larmente, frente al concepto "tradicional" de solidaridad tributaria, ligada a un presupuesto objetivo único y a una relación jurídica objetivamente única, la solidaridad de la unidad familiar tiene en su origen no un solo hecho imponible, sino una pluralidad de hechos imponibles, que, en principio, dan lugar a una sola obligación tributaria. La aceptación de esta realidad, ciertamente novedosa en nuestro ordenamiento tributario, pone de manifiesto la necesidad de una reelaboración del concepto de solidaridad tributaria.

Para demostrar que no hay obstáculo dogmático que se oponga a la realidad de que la unidad familiar tenga en su origen una pluralidad de hechos imponibles, habremos de determinar, en primer lugar, lo que propiamente constituye la solidaridad tributaria. La dificultad que aparentemente entraña el que de una pluralidad de hechos imponibles se derive una obligación tributaria nos lleva a considerar la naturaleza jurídica de la obligación solidaria, cuestión que abordamos en segundo lugar. Una referencia a la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 ilustrará los diversos supuestos de solidaridad tributaria que se derivan o, más exactamente, que aparecen comprendidos en el concepto analizado, entre los que se encuentra, claro está, el de la unidad familiar.

b) Concepto de solidaridad tributaria.

En el ámbito del Derecho civil (138) la solidaridad pasiva es una forma típica de organización de la pluralidad de deudores en la obligación, entendiéndose que una obliga-

ción es solidaria cuando cada uno de los deudores tiene por sí solo e individualmente el deber de cumplir íntegramente la prestación objeto de la relación obligatoria, las cosas objeto de la prestación, según el artículo 1137 del Código Civil, de manera que el acreedor puede exigir el cumplimiento a cualquiera de ellos.

Si bien la delimitación de lo que constituye la solidaridad no plantea problema alguno, no ocurre lo propio cuando se trata de precisar sus características esenciales (139). Junto a la pluralidad de deudores, "presupuesto que se ofrece en grado de apotegma" (140), la unidad de objeto o identidad de la prestación, punto en que coinciden la generalidad de las doctrinas, según expone Hernández Gil (141), es frecuente que cada autor incluya otra u otras características, o que coloque la esencia de la solidaridad en una línea determinada. Así, Castán señala como tercera característica de la obligación solidaria, la existencia de una relación interna entre los deudores, por virtud de la cual cada uno de ellos, frente a los demás, es sólo deudor de una parte (142). Para Amorth la obligación solidaria resulta compuesta por cuatro requisitos característicos, si bien subraya que dos de ellos -la pluralidad de deudores y la identidad de la prestación- no son exclusivos de esta clase de obligaciones; los otros dos requisitos, dice este autor, ponen de manifiesto la modalidad típica del vínculo solidario en su aspecto funcional: cada uno puede ser constreñido a cumplir la totalidad de la prestación (tercer requisito), pero el cumplimiento de uno libera a los

otros (cuarto requisito) (143). Por su parte, Larenz pone el acento en que para la existencia de una obligación solidaria es indispensable que todos los deudores solidarios estén obligados a la satisfacción del mismo interés del acreedor en la prestación (144). Para este autor lo esencial de la solidaridad es la identidad del interés del acreedor (145).

Más recientemente, Díez Picazo ha manifestado que la esencia de la solidaridad pasiva es el que ésta constituye un caso de extensión de responsabilidad. En el lenguaje usual, dice Díez Picazo, solidarizarse significa hacerse responsable de un deber que en todo o en parte es de otro y asumir las consecuencias de dicho deber. En la solidaridad pasiva cada deudor asume la responsabilidad de su propio deber y la responsabilidad del deber de sus codeudores. Se trata, en definitiva, de un diverso alcance de los elementos de deuda y responsabilidad (146).

Hernández Gil presta una especial atención a la existencia de una pluralidad de vínculos, de relaciones, entre los diversos deudores y el acreedor (147), centrándose así en la naturaleza jurídica de la obligación solidaria, cuestión ampliamente controvertida y a la que nos referiremos después.

Frente a la amplia problemática que la caracterización de la solidaridad ha suscitado en la doctrina civilista, la doctrina tributaria, de forma que puede reputarse ampliamente mayoritaria, ha construido el concepto de solidaridad en base a tres características fundamentales: pluralidad de suje

tos, identidad de la prestación, y la existencia de una misma "causa obligandi". Esta última característica, entendida como la realización del mismo hecho imponible, fué mencionada ya por Blumenstein (148), como peculiaridad de la solidaridad tributaria frente a la del Derecho civil, y ha sido recogida por la doctrina italiana y española (149). Aunque sin mencionarla con los términos con que generalmente es designada, "eadem causa obligandi", claramente la incluye como tal, Giannini, al fundamentar la solidaridad tributaria, como ya hemos indicado, en un "objeto único, considerado como tal, expresa o implícitamente, por el legislador tributario. No existe, por tanto, solidaridad -dice el maestro italiano-, en el caso de varias deudas impositivas conectadas con presupuestos de hecho que sean susceptibles según el Derecho tributario de una distinta consideración y valoración, aunque estén entre sí más o menos estrechamente ligados" (150).

Peculiar posición mantiene al respecto Cocivera, quien entiende la "eadem causa obligandi" como "el mismo hecho jurídico o un conjunto de hechos conexos de modo que la relación existente entre ellos sirva para unificarlos" (151), si bien no aclara qué tipo de relación unificadora o estructural ha de darse, ni cuando o con respecto a qué presupuestos se produce tal circunstancia. Apoyándose, fundamentalmente, en esta afirmación de Cocivera y en el concepto de solidaridad expresado por Amorth, Fantozzi (152) entiende la solidaridad como fórmula de imputación de los efectos de un presupuesto plurisubjetivo (153).

Verdaderamente, nos resulta difícil encontrar una explicación objetiva acerca de las razones que han motivado la inclusión de la tercera característica que comentamos en el concepto de la solidaridad tributaria. El origen de la misma parece hallarse, como se desprende de su mención por Blumens-tein, en ser una de las peculiaridades esgrimidas para fundamen-
tar la diferencia entre la obligación tributaria solidaria y la del Derecho común. A su vez, el interés por explicar una diferencia estructural entre ambos "tipos" de solidaridad no nos parece ajeno al deseo de justificar lo que en un determi-
nado momento histórico en el ordenamiento italiano -y hoy día en el nuestro- era una peculiaridad del Derecho tributario frente al Derecho civil. Nos referimos a la situación existen-
te durante la vigencia del Código Civil italiano de 1865, en cuyo artículo 1188 se establecía que la solidaridad entre los deudores había de resultar expresamente del pacto o de la ley (154), a semejanza del artículo 1137 de nuestro Código Civil. Se discutía entonces si el caracter solidario de las obligacio-
nes que incumbían a varias personas constituía un principio general en el Derecho tributario, prevaleciendo con mucho la opinión afirmativa. Esta se justificaba, según expone Gianni-
ni, "no sólo por el conjunto de disposiciones tributarias... a la vista de las cuales podía argüirse que el legislador no
había dejado de establecer la solidaridad del vínculo cuantas veces se encontró frente a una obligación que recayera sobre
varias personas, sino por la propia esencia de la obligación impositiva, que en su consideración legal aparece como una
obligación única respecto a su origen y a su objeto, lo que

constituye precisamente el fundamento de la solidaridad" (155).

Todo ello puede ser una explicación pero no deja de ser más que una explicación parcial, en todo caso, si se tiene en cuenta que autores como Cocivera, que defienden la perfecta identidad entre la estructura y función de la obligación tributaria solidaria y la obligación "in solidum" regulada por el Código Civil, acogen, como hemos visto, la "eadem causa obligandi" como característica conceptual de la solidaridad tributaria (156).

A nuestro juicio la solidaridad hace referencia exclusivamente al modo en que quedan obligados varios sujetos, con independencia del fundamento de su sujeción (157). Cuestión distinta es que la causa, entendida como la razón jurídica en virtud de la cual se asume una posición deudora pueda ser un criterio válido para distinguir unos y otros supuestos de solidaridad, pero no debe utilizarse para distinguir la solidaridad de lo que no lo es (158).

La solidaridad, insistimos, lo que indica es cómo se responde de la deuda y, en este sentido, compartimos la posición de Díez Picazo cuando afirma que "colocar la esencia de la solidaridad pasiva en la línea de extensión de la responsabilidad es además aproximarla a su verdadera función económica, pues con ella lo que se trata fundamentalmente de conseguir es un refuerzo de la posición del acreedor. La solidaridad pasiva cumple, de esta manera, esencialmente, una función

de garantía... Cuando se habla de solidaridad de deudores se está aludiendo en rigor a una responsabilidad solidaria" (159).

c) Naturaleza jurídica de la obligación solidaria.

El origen de la solidaridad de la unidad familiar, concretado en la existencia de una pluralidad de hechos im^{po}nibles, puede ser rechazado en el ámbito o desde la pers^{pecti}va de la concepción tradicional de la solidaridad tributaria, no sólo por no encontrarse comprendido en el concepto de la misma, sino también por su "aparente" contradicción con la sos^{tenida} unidad de la obligación tributaria solidaria. Como hemos visto, se ha mantenido como fundamento de la solidaridad tributaria la existencia de un presupuesto único e inescindi^{ble}, unidad e inescindibilidad que determinan el nacimiento de una relación jurídica objetivamente única (160). Desde este punto de vista podría objetarse la dificultad de admitir que de una pluralidad de hechos im^{po}nibles surja una sola obli^{ga}ción tributaria, con lo cual se estaría nuevamente rechazan^{do} la caracterización de la unidad familiar que aquí sostene^{mos}.

El dilema, a nuestro entender, no debe resolverse intentando demostrar la susceptibilidad de la hipótesis de que una pluralidad de hechos im^{po}nibles den lugar a una sola rela^{ci}ón obligatoria -quizás poniendo de manifiesto la inexisten^{cia} de impedimento dogmático al respecto-, sino revisando pre^{cisamente} el presupuesto inicial, esto es, la pretendida uni-

dad de la obligación tributaria solidaria. Con otras palabras: lo que nos planteamos aquí es la naturaleza jurídica de la obligación solidaria, cuestión ampliamente debatida en el seno de la doctrina civilista y que ha tenido escasa resonancia en la doctrina tributaria, lo que en parte puede explicarse por el propio concepto de solidaridad por ella sustentado (161).

Muy sucintamente, las diversas posiciones, en el ámbito de la doctrina privatista, en relación a la naturaleza jurídica de la solidaridad, pueden sistematizarse del siguiente modo (162):

1) Teoría de la unidad de obligaciones. Los seguidores de esta tesis afirman que, por su estructura, la obligación solidaria es una obligación única; la pluralidad de sujetos, dicen, no implica necesariamente una pluralidad de obligaciones, sino, a lo sumo, una pluralidad de relaciones subjetivas dentro de la unidad, a la vez que la unidad del objeto determina la unidad de la obligación.

2) Teoría de la pluralidad de obligaciones. Según los seguidores de esta teoría, la concurrencia de varios deudores provoca siempre la existencia de otras tantas obligaciones, si bien entre estas obligaciones distintas media una conexión que puede ser debida ya a la unidad de fin o interés que satisfacen, ya a la identidad de la prestación.

3) Doctrinas que mantienen fórmulas conciliadoras o eclécticas. Tratando de conciliar las dos tesis anteriores, se ha sostenido que, si bien hacia el exterior la obligación

aparece como única, en su interior se encuentra dividida. En similar sentido se ha dicho también que hay pluralidad de vínculos, pero no de obligaciones, o bien que la obligación es única en cuanto a su objeto, pero múltiple en cuanto a los sujetos.

En la doctrina moderna ha alcanzado gran difusión la teoría de la pluralidad de obligaciones, no sólo entre los cultivadores del Derecho privado (163), sino que también se va abriendo paso entre la propia doctrina del Derecho tributario. Así, Cocivera afirma que la obligación "in solido" está constituida por varias obligaciones parciales, unidas entre sí por el vínculo de la solidaridad (164).

En nuestra opinión, y siguiendo al respecto la posición de Díez Picazo, que asumimos plenamente, aún sin aceptar íntegramente la solución que propugna la existencia de una pluralidad de relaciones obligatorias, debe reconocerse que la pluralidad de sujetos ha de tener un reflejo en la estructura del vínculo obligacional. La tesis de la pluralidad de obligaciones, dice el citado autor, "merece ser revisada. Si por obligación se entiende cada correlación de un derecho de crédito con un deber de prestación o deuda, la conclusión parece clara. Todos los supuestos de pluralidad de sujetos dan origen a una pluralidad de derechos y a una pluralidad de deberes. No hay, en rigor... un único deber, sino tantos deberes cuantos son los sujetos deudores. Ello no debe, sin embargo, conducir a un criterio de atomización radical. La relación obligatoria, en cuanto relación jurídica, se encuentra

organizada, unificada, institucionalizada, en atención a su función o finalidad económico-social y a los intereses que que permite satisfacer. Por ello, si bien puede hablarse de pluralidad de obligaciones y de pluralidad de vínculos, la relación obligatoria en cuanto relación jurídica mantiene un evidente grado de unidad. Se trata de una relación obligatoria compuesta por un haz de obligaciones que gobiernan la situación... de cada uno de los deudores y en la cual, al mismo tiempo, existe una relación asociativa o de grupo... de los codeudores entre sí" (165).

Valga la larga cita, ya que por la claridad y precisión de la tesis en ella contenida, así como por su línea argumental, basada en la significación estructural de la relación obligatoria, es íntegramente aplicable a la obligación tributaria solidaria (166). Asimismo, tal configuración no sólo es referible a la unidad familiar, sino que, tal como se desprende de lo dicho, explica el comportamiento interno de todo supuesto de solidaridad tributaria, a los que nos referimos a continuación.

d) Supuestos de solidaridad tributaria.

El parágrafo 44 de la vigente Ordenanza Tributaria Alemana (167), establece en su número 1: "Son deudores solidarios las personas que conjuntamente deben la misma pretación derivada de la obligación tributaria o responden de ella, o deben ser objeto de liquidación conjunta a efectos de un de-

terminado impuesto. Mientras no se disponga otra cosa, cada deudor solidario lo será del total de la prestación". Al comentar este precepto, la doctrina (168) distingue los siguientes supuestos de solidaridad tributaria:

1º) Solidaridad por la realización conjunta del presupuesto de hecho ("Gesamtschuld durch gemeinsame Tatbestandverwirklichung"), supuesto en el que se incluyen los casos de pluralidad de sujetos pasivos (169).

2º) Solidaridad como consecuencia de la responsabilidad conjunta ("Gesamtschuld infolge Nebenhaftung"). Se incluyen aquí los casos de pluralidad de responsables y, aunque del texto de la Ordenanza no resulta claro, también los sujetos pasivos y los responsables solidarios (170).

3º) Solidaridad de los que deben ser objeto de liquidación conjunta ("Gesamtschuld von Zusammenzuveranlagenden"), como es el caso de los cónyuges según los párrafos 26 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta ("Einkommensteuergesetz") y del párrafo 14 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ("Vermögenssteuergesetz").

Como ya hemos indicado en otro lugar, el sistema tradicional alemán de acumulación de las rentas de los cónyuges fué declarado inconstitucional, razón por la cual, respecto al actual sistema de acumulación, los párrafos 268 a 280 de la Ordenanza combinan la solidaridad con la posibilidad de solicitar en estos casos la ejecución separada, de modo que ésta tenga lugar frente a cada persona sólo por su cuota parte correspondiente. Esta peculiar configuración de la res-

ponsabilidad de los deudores solidarios en cierta forma se contradice con lo que constituye la propia esencia de la solidaridad, delimitando un distinto alcance de los elementos de deuda y responsabilidad en el sentido de ser más restrictiva ésta que aquélla. En el supuesto de solidaridad combinada con la ejecución separada, en principio se es deudor del todo, pero se responde sólo de la cuota parte correspondiente. En estos casos la solidaridad parece establecerse, más que para asegurar el cumplimiento de la prestación, para asegurar su configuración, pensando, además, en la determinación de la capacidad contributiva que ha de gravar el tributo, más que en aumentar el número de patrimonios que respaldan el interés protegido del acreedor.

Trasladando estas categorías a nuestro Derecho, resultarían los siguientes supuestos de solidaridad (171):

1º. Un primer supuesto sería el de la concurrencia de varias personas en la realización de un presupuesto de hecho contemplado por una norma tributaria, ya sea el hecho imponible, el presupuesto de hecho que da lugar a la sustitución, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, o el presupuesto de hecho de una obligación pecuniara distinta, como la de realizar ingresos a cuenta o la de retener e ingresar las cantidades retenidas.

2º. En segundo lugar, estaría el caso del responsable solidario, que en la actualidad, como hemos dicho, no se considera como un supuesto de solidaridad tributaria en sentido técnico, pero cuya posición jurídica frente a la Hacienda Pú-

blica reúne las notas de la solidaridad, aunque las relaciones internas sean distintas que en el caso anterior. Desde el punto de vista interno, la obligación del responsable y la obligación principal no están en relación de paridad, sino que la una depende de la otra y sólo uno de los deudores tiene derecho a reembolso (172). Sin embargo, frente a la Hacienda Pública, lo característico es que "la solidaridad pasiva es una superestructura creada en interés del acreedor", lo cual supone "que la solidaridad como organización funciona en las relaciones entre acreedor y deudores", en las que la deuda "se considera como única" (173). Dichas características pueden predicarse también de la responsabilidad solidaria (174).

3º. Por último, estarían los supuestos de acumulación de rentas o de patrimonios, en los que generalmente la ley establece la solidaridad entre las personas cuyas rentas o patrimonios se acumulan. Como es obvio, en estos supuestos quedaría incluida la figura de la unidad familiar.

3. CONCLUSIONES.

Dada la complejidad de la realidad llamada unidad familiar es difícil reducir tal figura a una categoría unitaria o única. Sin embargo, como toda realidad, por compleja que sea, la unidad familiar responde a un modo de ser esencial, modo de ser que ha de revelar su esencia interna, aquello de lo que está hecha y sin lo cual, por tanto, es imposible explicarla.

Partiendo de esta premisa, la determinación de la naturaleza jurídica de la unidad familiar gira en torno a dos alternativas fundamentales: la primera de ellas es su consideración como sujeto de derecho o, más exactamente, su posible configuración como sujeto pasivo sin personalidad jurídica.

El pretender atribuir subjetividad a la unidad familiar es algo aberrante desde el punto de vista jurídico, ya que la unidad familiar carece de personalidad jurídica y no cumple tampoco los requisitos exigidos por el artículo 33 de la Ley General Tributaria para ser considerada sujeto pasivo. Desde esta perspectiva, cualquier intento de imputar subjetividad jurídica tributaria a la unidad familiar es realmente estéril y sólo puede mantenerse relativizando las categorías jurídicas en favor del elemento económico de la imposición, lo cual es absolutamente inadmisibile desde una perspectiva científica.

En el supuesto de que el legislador tributario llegara a afirmar la caracterización de la unidad familiar como suje-

to pasivo -así, por ejemplo, en el caso de haber prosperado el Proyecto de Ley del IRPF de 1978-, ello no desvirtuaría la afirmación anterior, ya que las instituciones no las perfila el legislador cuando define, sino cuando califica, y unas y otras sólo serán válidas en cuanto respondan a la interpretación global del sistema. Por ello, suponiendo que una norma atribuya a la unidad familiar la cualidad de sujeto pasivo eso no significaría que efectivamente la unidad familiar pudiera llegar a asumir la titularidad pasiva de la obligación tributaria. En este caso, el término sujeto pasivo significaría no la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sino el elemento personal configurador del presupuesto de hecho.

En realidad, en toda propuesta de definición de la unidad familiar como sujeto pasivo lo que se esconde es la pretensión de gravar a un grupo determinado de personas, como tales personas, entendiendo que es a ese conjunto al que debe referirse la manifestación de capacidad económica, y no a un individuo aislado. Por ello, primero, en este caso la unidad familiar no es más que una forma abreviada de designar a unas personas físicas, y, segundo, para lograr ese objetivo no es necesario en modo alguno designar a la unidad familiar como sujeto pasivo. En caso contrario, se tiene la sensación de que lo que se intenta es "sustituir" la capacidad jurídica por la capacidad económica, lo cual carece de sentido por completo, ya que ambos conceptos son radicalmente distintos. Dicho con otras palabras, no se produce la necesidad de optar

entre el criterio material de justicia, de un lado, y la dogmática jurídica, de otro: ambos son perfectamente compatibles.

La segunda de las alternativas, a partir de la cual, por tanto, habrá de indagarse la naturaleza jurídica de la unidad familiar, es su consideración como un supuesto de solidaridad tributaria y, dentro de ella, a su vez, se presentan dos posibilidades: reconducir esta figura a alguno de los supuestos de solidaridad tributaria previstos en nuestro Derecho, o entender que se trata de un supuesto nuevo, especial de solidaridad tributaria, distinto de los recogidos en la Ley General Tributaria y distinto, asimismo, de los supuestos acuñados por nuestra doctrina científica.

A nuestro entender, la solución correcta es la segunda de ellas, sin género de duda alguna. Hemos puesto un especial interés en manifestar la irreductibilidad de la unidad familiar a la Ley General Tributaria, recogiendo, no obstante, las posiciones doctrinales y, en algún caso, jurisprudencial, que se manifiestan en sentido contrario al nuestro.

Nuestra argumentación ha discurrido: 1º) Por el cauce de subrayar las circunstancias que oscurecen una clara comprensión del supuesto de solidaridad que la unidad familiar constituye y entre ellas, particularmente, el concepto que podemos llamar "tradicional" de subjetividad tributaria. 2º) Profundizando en la regulación de la solidaridad en sentido técnico, contenida en la Ley General Tributaria, de forma que se haga manifiesta la improcedencia y esterilidad de una remi

sión en este sentido.

De todo ello cabe concluir:

1º: Que la unidad familiar no constituye un caso de solidaridad de los previstos en el artículo 34 de la Ley General Tributaria, puesto que no se trata de un supuesto de concurrencia de titulares en la realización del hecho imponible.

2º: Tampoco estamos ante un caso de responsabilidad solidaria a los que se refiere el artículo 37 de la Ley General Tributaria, dado que los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar, no se sitúan junto al sujeto pasivo, sino que son, ellos mismos, sujetos pasivos que, en calidad de contribuyentes, aparecen solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública.

Asimismo, debe rechazarse la posibilidad de remitir la solidaridad de la unidad familiar a un supuesto de responsabilidad solidaria en el sentido de que tal sea la base jurídica que fundamenta o justifica la solidaridad de los miembros que no obtengan renta, tal como esta expresión es tipificada en el artículo 3º,1 de la Ley del Impuesto. Como hemos manifestado en otro lugar, los miembros de la unidad familiar que no obtienen renta no realizan el hecho imponible -advíértase bien, no realizan ningún hecho imponible ni ningún supuesto de hecho-, y no son, por tanto, sujetos pasivos ni tampoco responsables solidarios de la deuda tributaria correspondiente a la acumulación.

3º: La delimitación de la unidad familiar como un su-

puesto de solidaridad tributaria exige un nuevo planteamiento del concepto dogmático de esta última. En esta línea de argumentación, entendemos que la solidaridad tributaria, al igual que la solidaridad del Derecho civil, hace referencia, exclusivamente, al modo en que quedan obligados varios sujetos, con independencia del fundamento o causa de su sujeción, es decir, la solidaridad lo que indica es un peculiar modo de responder y conceptualmente, por tanto, ninguna referencia es necesaria a que en su origen tenga un solo presupuesto o varios, Esta circunstancia puede ser un criterio válido para distinguir unos supuestos de solidaridad de otros, pero en modo alguno debe utilizarse para diferenciar la solidaridad de lo que no lo es.

4º: Del concepto que propugnamos de solidaridad se deriva la necesidad de adaptación del artículo 34 de la Ley General Tributaria de forma que recoja todos los supuestos de solidaridad que se establecen en las leyes propias de los distintos tributos y, en particular, los supuestos de acumulación de rentas o de patrimonios, en los que generalmente la ley establece la solidaridad entre las personas cuyas rentas o patrimonios se acumulan para garantizar el crédito tributario.

Claramente aparece incluída en este supuesto la unidad familiar.

4. NOTAS.

- (1) GUASP, "Derecho", cit., pág. 81.
- (2) Ibídem.
- (3) Vid., supra, capítulo I, epígrafe relativo a la unidad familiar y modalidades de asunción de la titularidad pasiva de la obligación tributaria.
- (4) Recordemos que según el art. 4º,1 del Proyecto de Ley, eran sujetos pasivos del impuesto, por obligación personal: "a) La unidad familiar que tenga su residencia habitual en territorio español. b) Las personas físicas que no formando parte de una unidad familiar tengan igualmente su residencia en territorio español".
- (5) Dice ABELLA ("Manual del Impuesto...", cit., pág. 97) que "el alto grado jurídico de algún miembro de la Cámara llevó a determinar que en este Impuesto sólo la persona física podía tener el carácter de sujeto pasivo, ya que la falta de personalidad jurídica independiente de la unidad familiar hacía rechazable su consideración directa como contribuyente del Impuesto".

Por otra parte, BANACLOCHE ("Impuesto sobre la Renta..." cit., pág. 298), se refiere al hecho de que los sujetos pasivos no pierden su individualidad por el sometimiento conjunto y solidario..., "por la aportación de un excelente profesor al debate parlamentario".

- (6) Vid. Informe de la Ponencia, en Civitas REDF, núms. 17-18, págs. 181-182.
- (7) CORTES DOMINGEZ, "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", Moneda y Crédito, núm. 94, 1965, pág. 89.
- (8) Una contra-argumentación a "las razones que sirvieron para justificar la adopción del criterio de la Ponencia, (que) pueden ser objeto de algunas matizaciones...", en PEÑA ALVAREZ, F., "La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., págs. 193 y ss. Entre otras razones, entiende este autor que "a la unidad familiar el ordenamiento jurídico no le reconoce personalidad jurídica, pero desde luego no es una institución desconocida para el Derecho".
- (9) Una amplia y rigurosa exposición de las doctrinas elaboradas en torno al tema, expuestas por orden cronológico, puede verse en SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad", en Hacienda y Derecho, V, Madrid, 1967, págs. 329 y ss. Un resumen del debate doctrinal en: CORTES DO-

MINGUEZ, "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., págs. 93 y ss.; PEREZ DE AYA LA y GONZALEZ GARCIA, "Curso de Derecho tributario", cit., t.I, págs. 270 y ss.; BOTELLA GARCIA, A., "La capacidad en el orden tributario", en "Estudios de Derecho tributario", IEF. Madrid, 1979, vol.I, págs. 690 y ss.

- (10) Con la claridad y precisión que le caracterizan, insiste el profesor de Madrid en que "sin la presencia en el ordenamiento positivo de la expresada categoría de sujetos no tendría sentido hablar de una capacidad jurídica tributaria ya que, en rigor, esta última expresión se ha acuñado en la doctrina para dar una explicación científica al fenómeno que acabamos de aludir ("La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 327); de no ser así, bastaría "con señalar que, para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, es ineludible tener capacidad jurídica" (op.cit., pág. 321).
- (11) Quiere decirse que la falta de personalidad jurídica de la unidad familiar es un componente o aspecto sustancial de la amplia problemática que plantea la definición de la unidad familiar como sujeto pasivo. En este sentido entendemos la opinión de SOLER ROCH, para quien la consideración de la familia como unidad económica, susceptible de ser tenida en cuenta como tal a efectos impositivos, no puede identificarse con el tema de la subjetividad tributaria de los entes colectivos sin personalidad. Y alega como fundamento el hecho de que en la reforma de la imposición directa, por una parte, se pretende suprimir la virtualidad del art. 33 de la LGT -por lo que a imposición sobre la renta de las personas físicas se refiere- y, por otra, se otorga la consideración de sujeto pasivo a la unidad familiar en el Proyecto de Ley del IRPF y en el Proyecto del IPN, "lo cual confirma que se trata de dos problemáticas distintas" ("La unidad contribuyente...", cit., pág. 540, en nota 45).
- (12) La existencia en el ordenamiento positivo italiano del llamado "Impuesto de Familia" -tributo municipal de carácter personal, muy similar por su estructura al impuesto complementario progresivo sobre la renta- dió lugar a las más variadas opiniones doctrinales sobre la subjetividad del núcleo familiar en el ámbito del mencionado tributo; si bien, por lo general, la consideración de este tema en concreto no aporta ningún argumento nuevo de importancia respecto al más general de la admisibilidad de sujetos pasivos no personificados, ya que en la posición de los distintos autores cabe apreciar un reflejo de este último en el tratamiento de aquél.

Así, mientras para INGROSSO ("La Finanza Locale", Nápoles, 1962, pág. 68) y ARENA ("Finanza Pubblica", Turín,

1963, t.II, págs. 255 y ss.) el sujeto del impuesto es la familia en su unidad, para BERLIRI ("Principios...", cit., vol.II, pág. 212) lo es el cabeza de familia, al que considera -tanto en el Impuesto de familia como en el Impuesto complementario progresivo-, como un "simple deudor de una obligación que pesa única y exclusivamente sobre él".

El citado Impuesto debía ser satisfecho por cada familia, por las personas solas, así como por las uniones de individuos que convivieran para fines de instrucción, educación oculto (arts. 111 a 115 del T.U. sobre Haciendas Locales, aprobado por R.D. de 14 de septiembre de 1931, núm. 1175, modificado por los arts. 28 y 29 de la Ley de 2 de julio de 1952, núm. 703). Por familia, a los fines del impuesto, había que entender la unión de varias personas unidas por vínculo de parentesco o afinidad, que convivieran en la misma casa. En la actualidad, en lugar del "Impuesto de familia", se aplica el "Impuesto local sobre las rentas", que fué la novedad más importante de la reforma fiscal de 1973, por lo que al ámbito de las Haciendas Locales se refiere. Los textos que regulan su régimen son los D.P.R. 599, 600, 601 y 602, todos de fecha de 29 de septiembre de 1973.

No obstante, el lector interesado en el "Impuesto de familia" puede consultar, además de las obras citadas, y entre otras, las siguientes: MONDINI, "Il soggetto passivo dell'Imposta di famiglia", Dir. e Prat.Trib., 1966, núm. 6, págs. 555 y ss.; NAPOLITANO, "I soggetti passivi dell'Imposta di famiglia", en Giust.Trib., 1953, págs. 350 y ss.; NOBILE, "L'Imposta di famiglia e la sua applicazione", Nápoles, 1954; DE MITA, "La definizione giuridica dell'Imposta di famiglia", Nápoles, 1965; DI RENZO, "L'Imposta di famiglia nella dottrina e nella pratica tributaria", Milán, 1954; PROVINI, "L'Imposta di famiglia", Padua, 1965, etc...

- (13) Vuelve sobre el tema G.A. MICHELI, en "Soggettività tributaria e categorie civilistiche", Riv.Dir.Fin.Sc. Fin., 1977, núm.3, págs. 419 y ss.
- (14) Op.cit., pág. 329.
- (15) "Instituciones...", cit., págs. 97-98.
- (16) Cfr. GIUSSIANI, "La capacità giuridica tributaria dei consorzi", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1939, (II), núm. 3, págs. 194 y ss.; INGROSSO, "Istituzioni di Diritto finanziario", Nápoles, 1937, vol. II, pág. 17, quien reitera esta posición en "Diritto finanziario", Nápoles, 1956, pág. 100; TESORO, "Principi di Diritto tributario", Bari, 1938, págs. 110 y ss.; PUGLIESE, "Istitu-

zioni di Diritto finanziario", Padua, 1937, págs. 45 y 47 y ss.; ARENA, "Corso di Scienza delle Finanze e Diritto finanziario", Nápoles, 1940, pág. 471, y vuelve a manifestarse en el mismo sentido, en "Finanza Pubblica", cit., t.II, pág. 256; VANONI, "Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1941, núm.1, págs. 1 y ss.; también, GIANNINI, en "Il rapporto giuridico d'imposta", cit., págs. 81 y ss.

(17) "Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali...", cit., pág. 3.

(18) Cfr. "Soggettività tributaria e categorie civilistiche", cit., págs. 419-420.

(19) "Derecho tributario (Explicaciones)", Ed.Der.Fin., Madrid, 1970, págs. 283-284, y continúa: "Con ello nuestra disciplina demuestra que también ella construye y concibe conceptos propios. Por tanto, cuando el artículo 33, al referirse a esta clase de situaciones o entidades, dicen que carecen de personalidad, se refiere a la propia del Derecho Privado, porque, ante las propias normas del Derecho Tributario, es indudable que la tienen". La misma opinión sostiene este autor en "Ley General Tributaria", Ed.Der.Fin., Madrid, 1967, pág. 488.

Para BOTELLA GARCIA ("La capacidad en el orden tributario", loc.cit., pág. 696), "a pesar de la carencia de dudas que este autor -refiriéndose a AMOROS RICA- manifiesta, lo que sí es claro es que parte de una concepción positivista de la personalidad que no es constante en la doctrina".

(20) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 408.

(21) "Instituciones...", cit., pág. 98.

(22) Un neto rechazo del relativismo de los conceptos jurídicos, en el clásico trabajo de E. ANTONINI, "La soggettività tributaria", Morano, Nápoles, 1965, quien ya se había manifestado en el mismo sentido en "Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1963, núm. 1, págs. 88 y ss.

(23) L.V. BERLIRI, "Note alla Decisione 22 novembre 1939, núm. 19.741 della Commissione Centrale per le imposte", en Giurisprudenza delle Imposte Dirette, 1940, núm. 98, págs. 495 y ss. (citado según SAINZ DE BUJANDA, op.cit. págs. 332-333).

(24) "Principios...", cit., vol.I, págs. 273 y ss.; expresivamente se refiere el autor a la "Pretendida imponibili

dad de los entes de hecho".

- (25) Ibídem., págs. 275-276. La aparición en el ordenamiento italiano del "Texto Unico de los Impuestos Directos" (29 de enero de 1958), hizo que A. BERLIRI replanteara su tesis a la vista del artículo 8 de este cuerpo legal, distinguiendo entre capacidad jurídica subjetiva y capacidad jurídica objetiva; cfr. A. BERLIRI, "Il Testo Unico delle Imposte Dirette", Giuffrè, Milán, 1960, págs. 14 y ss.
- (26) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 407-408.
- (27) Cfr. CORTES DOMINGUEZ, "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., pág. 97.
- (28) C. LAVAGNA, "Teoria dei soggetti e Diritto tributario", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1961, núm.1, págs. 3 y ss.
- (29) "La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati", Riv.Dir.Fin.Sc.fin., 1962, núm.3, págs. 269 y ss.
- (30) Más recientemente, A. AMATUCCI ("Observaciones en torno a la subjetividad tributaria", RDFHP, núm. 159, 1982, págs. 833 y ss.), afirma la existencia de una capacidad jurídica limitada a las situaciones jurídicas específicas que el ordenamiento prevé, pero "en el sentido no de que la misma deba referirse a una sola rama del derecho, sino vinculando potencialmente a todas las ramas del ordenamiento". "De esta forma... desaparece el problema de la relatividad de los conceptos jurídicos" (loc.cit., pág. 843).
- (31) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 404 y ss.; CORTES DOMINGUEZ, "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., págs. 102 y ss. No obstante, este último autor niega la posibilidad de que los entes no dotados de personalidad puedan asumir la condición de deudores en el seno de la obligación tributaria (cfr. "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., págs. 109 y ss.).
- (32) "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 410 y ss.
- (33) "Cuando el legislador -escribe ANTONINI- califica a un determinado objeto y lo denomina 'persona jurídica', obedece a la exigencia sistemática y programática de poder en el futuro dictar disposiciones que se refieran a una determinada realidad normativamente precalificada" ("Profili soggettivi...", cit., pág. 111).

- (34) Ibídem., pág. 109.
- (35) Con precisión señala GIARDINA que "lo que cuenta es que exista una valoración unitaria de la figura tomada en consideración por el ordenamiento y que el ente elevado a la categoría de sujeto de derecho opere efectivamente como centro de convergencia de normas" ("La capacità giuridica tributaria...", cit., pág. 280).
- (36) Cfr. GIARDINA, "La capacità giuridica tributaria...", cit., págs. 280-281.
- (37) Ibídem., pág. 282.
- (38) "Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria", cit., págs. 115-116; subrayado del original. "Esta atribución -continúa ANTONINI-, cualquiera que sea el medio como se lleve a cabo, en el plano legislativo, implica el único efecto y sirve al único fin de poder insertar en el sistema una determinada realidad precalificada como punto de referencia de futuros, posibles, ulteriores efectos queridos por el ordenamiento" (loc.cit.). Por lo tanto, dice CORTES DOMINGUEZ, cuando un ente no cumple los requisitos que fija el ordenamiento jurídico, no llega a persona jurídica, quedándose en sujeto de derecho ("Una contribución al estudio de la capacidad...", cit., pág. 105).
- (39) Cfr. GIARDINA, "La capacità giuridica tributaria...", cit., págs. 284 a 288, donde se refiere el autor a "Los límites de la calificación unitaria de la figura subjetiva".
- (40) "La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 419.
- (41) Cuando una norma tributaria declara que ciertos entes no dotados de personalidad jurídica tendrán la consideración de sujetos pasivos del tributo habremos de indagar "si los entes enunciados por la norma tributaria aparecen o no efectivamente 'precalificados' por el ordenamiento jurídico como sujetos de derecho" (SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 420).
- (42) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, loc.cit. en nota anterior.
- (43) En contra, SOLER ROCH ("La unidad contribuyente...", cit., pág. 541) quien sostiene que la atribución de responsabilidad del pago de la deuda tributaria a determinados miembros de la unidad familiar, según los supuestos, "no son... incompatibles con la posición deudora que asume la unidad familiar: dicha posición, inherente a la condición de sujeto pasivo, es algo más que una pura declaración formal del legislador... La unidad fa-

miliar es... verdadero deudor del impuesto, capaz de asumir la titularidad jurídica pasiva, de la que responde con todos los bienes y derechos que la integran, lo cual no impide que dicha responsabilidad se materialice en alguno de sus miembros..." (subrayado del original). Recuérdese que para la citada autora la unidad familiar "presenta unas connotaciones particulares que no son exactamente reconducibles al ámbito propio del artículo 33 de la Ley General Tributaria", como hemos dicho ya (vid., supra, nota 11). Por lo demás, como es claro, la afirmación transcrita la realiza la autora con referencia a los Proyectos de Ley del IRPF y del IPN.

- (44) Recientemente, PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA ("Curso de Derecho tributario", t.I, 3ª edición, 1983, págs. 245 a 247), plantean el tema de los entes de hecho en términos, no de subjetividad, sino de capacidad y, más concretamente, de capacidad de obrar en el ámbito tributario.
- (45) "Curso de Derecho financiero español", cit., pág. 468.
- (46) "La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica", CT, núm.46, 1983, pág. 75.
- (47) Dice FERREIRO ("Curso...", cit., pág. 469) que "cuando la Ley considera sujetos pasivos a las herencias yacentes, a las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, etc., está aludiendo abreviadamente a los verdaderos sujetos de la obligación tributaria, a las personas físicas o jurídicas (comuneros, herederos, socios, etc.), que se encuentran en estas situaciones jurídicas (por ejemplo en la situación de titularidad compartida en el caso de la comunidad de bienes). A las personas que son o serán (en el caso de la herencia yacente) titulares de la unidad económica o del patrimonio separado susceptibles de imposición".

Por su parte, sostiene FALCON ("La imposición sobre la renta de las entidades...", cit.) que los verdaderos titulares de la relación jurídica tributaria son siempre las personas. "Pero la titularidad de una relación jurídica puede ser asumida no sólo por una persona determinada, aisladamente considerada..., sino también por un conjunto de personas en un régimen peculiar de actuación y responsabilidad (sociedad irregular), o por una persona transitoriamente indeterminada (herencia yacente). En estos dos últimos casos se habla, impropriamente, de sujetos no personificados, entidades de hecho, etc., aunque, en rigor, los verdaderos sujetos son siempre las personas" (pág. 75).

- (48) SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 422-423.

- (49) Ibídem., pág. 448.
- (50) Ibídem., págs. 446-447. Y concluye el profesor de Madrid sobre la eficacia del citado precepto: "En definitiva, se limita a recordar al legislador la posibilidad de que en futuras leyes atribuya la consideración de sujetos pasivos del tributo a las entidades que reúnan las características del artículo 33. Pero es claro que el legislador estaría siempre en condiciones de hacer eso mismo, aún cuando el artículo 33 no le autorizara a hacerlo, y que, por otra parte, cuando efectivamente se decida a incluir en el elenco de sujetos pasivos a entidades no dotadas de personalidad jurídica, podrá realizarlo, en cada ley particular, con criterios definitorios que pueden o no coincidir con los de la Ley general" (op.cit., pág.447).

Sin embargo, el valor jurídico del artículo 33 no siempre es correctamente entendido; así, STAMPA, al argumentar la posibilidad de reconducir la figura de la unidad familiar al ámbito del precepto de referencia, expone, entre otras, las siguientes consideraciones: "Primera.- En el artículo 33 no está citada la familia y en materia fiscal no caben interpretaciones extensivas ni analógicas (sic). Segunda.- Que la familia supera en riqueza jurídica, en importancia de fines, en interrelación de afectos, deberes y derechos, en trascendencia social y en realidad prejurídica a las figuras que se recogen en el artículo 33 de la L.G.T." ("La legalidad y la unidad familiar...", cit., pág. 402).

- (51) En la literatura más reciente preocupan más los problemas que plantea la aplicación del art. 33 de la LGT, que la discusión doctrinal en torno al mismo; en este sentido, vid. el estudio del citado precepto, de ACOSTA ESPAÑA, R., en "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", Edersa, Madrid, 1982, págs. 289 y ss. Esta orientación es acertada, a juicio de PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA ("Curso de Derecho tributario", cit., t.I, 1983, pág. 245).
- (52) SAINZ DE BUJANDA, op.cit., pág. 449.
- (53) Para ALBIÑANA ("Derecho financiero y tributario", cit., pág. 494) "Es evidente que con la expresión 'unidad económica' no pretendió el artículo 33 de la Ley General Tributaria referirse a categoría económica alguna con el más leve reconocimiento legal, jurisprudencial o doctrinal. Es sabido que en el lenguaje económico corriente se suelen llamar unidades económicas a las explotaciones y a las empresas (en el sector de la producción) y a las economías familiares o domésticas (en el sector del consumo)...".
"También pueden caracterizarse las 'unidades económicas' respecto de los 'patrimonios separados', atribuyen

do a aquéllas una proyección dinámica y a los 'patrimonios separados' un planteamiento estático...". Consecuentemente, el profesor ALBIÑANA "No se explica que en el estado actual de la doctrina del Derecho tributario suscite preocupaciones dotar de 'subjetividad tributaria' a una unidad familiar carente -ello es obvio- de personalidad jurídica para el Derecho privado" (op.cit., págs. 497-498).

Es asimismo significativo que el citado profesor incluya la referencia a la unidad familiar en el lugar consagrado al análisis del artículo 33 de la LGT.

- (54) "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., pág. 114. Véase también GIARDINA, "La capacità giuridica tributaria...", cit., en quien se inspira esta postura.

FALCON ("Los entes sin personalidad como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria", tesis de licenciatura, inédita, págs. 94 y ss.) interpreta el requisito de que las entidades constituyan una unidad económica o un patrimonio separado en el sentido de "exigencia de autonomía patrimonial, o sea, en el sentido de que sólo puede ser sujeto pasivo de un impuesto quien a su vez sea titular de un patrimonio". Y dado que el patrimonio separado es una de las dos especies de patrimonios no personales, entiende que la "unión económica" es la otra especie, esto es, "la de los patrimonios colectivos" (op.cit., pág. 100).

- (55) "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 451-452; subrayado del original.
- (56) "La susceptibilidad de imposición parece ser un requisito genérico, que engloba el de la autonomía patrimonial, aunque el artículo 33 se refiere a ésta separadamente, lo que demuestra su importancia" (FALCON, "Los entes sin personalidad como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria", cit., pág. 103, nota 144).
- (57) Para ALBIÑANA, el art. 33 atribuye a los entes sin personalidad la consideración de sujetos pasivos, cuando sería más propio asignarles la categoría de contribuyentes ("El Derecho privado en el ordenamiento tributario español", loc.cit., pág. XXXI), y, en este sentido, escribe: "El más superficial examen de este precepto de nuestra Ley General Tributaria pone de manifiesto está erróneamente empleada la expresión 'sujeto pasivo'..., ya que se está refiriendo a unidades económicas portadoras de 'capacidad de pago' y a las que el ordenamiento no ha atribuido personalidad jurídica. Por ello debió la Ley General Tributaria considerar como 'contribuyentes' a las aludidas unidades económicas, sin perjuicio

de que las leyes propias de cada tributo las llame o no a cumplir -en primer grado- las prestaciones tributarias ante la Hacienda Pública" (Prólogo a la obra de J. SOTO GUINDA, "Tributación de las Sociedades en España", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1970, pág. 61).

No obstante, cabe apreciar una evolución en la posición del profesor ALBIÑANA sobre la consideración de los entes sin personalidad, tal vez por la aparición de los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio; así, frente a la posición expuesta, escribe, más recientemente, acerca del art. 33, que "hay que reconocer emplea la expresión 'sujeto pasivo' tal vez transformando al 'contribuyente' en 'sujeto pasivo' como si tuviera personalidad jurídica" ("Sistema tributario español y comparado", Ediciones ICE, Madrid, 1983, pág. 33; transcrito según el original).

Por otra parte, sostiene el profesor FERREIRO ("Curso de Derecho financiero...", cit., pág. 468) que, dado que el art. 33 dice "Tendrán la consideración de sujetos pasivos...", hay que entender que estos entes "no son sujetos pasivos. Pero entiéndase bien..., según el artículo 33, los entes a que se refiere no son sujetos pasivos en ningún sentido".

- (58) SAINZ DE BUJANDA. "La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 452.
- (59) Cfr. la referencia de FALCON a la unidad familiar, en su trabajo "La solidaridad tributaria desde la perspectiva actual", comunicación a las Jornadas conmemorativas del XX Aniversario de la entrada en vigor de la LGT (inédito, de próxima aparición en la revista Crónica Tributaria).
- (60) No obstante, como se recordará, algunos autores entendían con relación al IGRPF, que el sujeto pasivo, en los supuestos en que el régimen económico del matrimonio fuese de tipo comunitario, era la sociedad conyugal (vid., supra, capítulo II, págs. 273 y 316, nota 103).
- (61) En este sentido, la Sentencia de 17 de marzo de 1955, al considerar la sociedad de gananciales como verdadera sociedad (Aranzadi, Repertorio de Jurisprudencia, nº de reproducción 1688).
- (62) Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 1964 (Aranzadi, nº 1767), y las Resoluciones de la DGRN de 8 de noviembre de 1944 y de 20 de octubre de 1958 (Aranzadi, núms. 1264 y 3966, respectivamente); en ellas se considera la sociedad de gananciales como una comunidad de bienes entre marido y mujer.

- (63) La Resolución del TEAC de 24 de febrero de 1972, recuerda que "a mayor abundamiento, la sociedad de gananciales nunca puede considerarse persona distinta de uno de los cónyuges..." (Resoluciones del TEAC, 1972, t.I, nº de reproducción, 379; la cita es de la pág. 739).
- (64) En este sentido, BELTRAN DE HEREDIA ("La comunidad de bienes en el Derecho español", Madrid, 1954, págs. 92 a 96), rechaza que la sociedad conyugal sea sociedad o comunidad en mano común, afirmando que se trata de una comunidad de bienes especial del derecho de familia.
- (65) Para que un ente desprovisto de personalidad, escribe SAINZ DE BUJANDA, "pueda manifestarse como sujeto pasivo del tributo, no basta que varias personas aparezcan jurídicamente conectadas con un mismo objeto, sino que las relaciones surgidas entre ellas, y con el objeto común, se encuentren, además, organizadas de tal modo que esa pluralidad de personas se manifieste hacia el exterior con fisonomía unitaria y esté, por tanto, en condiciones de asumir la titularidad pasiva de la obligación tributaria. La simple concurrencia o concurso de titularidades jurídicas sobre un mismo objeto puede generar formas de cotitularidad..., pero no es por sí sola suficiente para que las personas a las que correspondan esas titularidades constituyan un sujeto unitario en las relaciones externas" ("La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 463; el subrayado es nuestro).
- (66) Precisamente porque no es una verdadera organización entiende SAINZ DE BUJANDA que "los condóminos no constituyen un ente colectivo al que pueda serle atribuida una titularidad pasiva unitaria de la obligación tributaria, sino que quedan solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública", constituyendo un supuesto comprendido en el art. 34 de la LGT ("La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 469).
- (67) Acertadamente concluye BERLIRI que "prescindiendo de la cuestión del regreso y del sustituto del impuesto..., si no se quiere crear la confusión de lenguas y conceptos es necesario tener claro que sólo puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria aquel que debe entregar el objeto de dicha obligación, con la consecuencia de que quien no debe nada al acreedor... o quien debe entregar en virtud de una obligación diversa... no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. De donde se desprende que sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto son términos necesariamente equivalentes" ("Principios...", cit., vol.II, pág.212; el subrayado es nuestro).
- (68) Vid. las consideraciones al respecto de SAINZ DE BUJAN-

DA, en "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 480 y ss.

- (69) Literalmente, el mencionado art. 31 disponía: "Será responsable del pago de la deuda tributaria...", lo que, como hemos visto en otro lugar, fué considerado por la Ponencia como deficiencia de técnica jurídica, ya que "La relación existente entre la Hacienda Pública y la persona obligada al pago de la deuda tributaria se califica como relación de 'responsabilidad', siendo así que los sujetos pasivos del impuesto son 'deudores' del mismo y como tales deben ser calificados, ya que la responsabilidad aparece definida para otras hipótesis distintas en los artículos 37 y siguientes de la Ley General Tributaria" (Vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 230).
- (70) Vid. SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 454 y ss., donde el autor considera la distinción entre los supuestos en que aparece un sujeto pasivo sin personalidad jurídica y los supuestos de mera cotitularidad jurídica pasiva, entre el art. 33 y el art.34 de la LGT. En este último supuesto no hay "un sujeto colectivo surgido de la unificación de las diversas personas que se relacionan con el elemento objetivo del presupuesto de hecho..., sino tantos sujetos pasivos como personas se encuentren en la expresada situación" (loc.cit., pág. 464).
- (71) Con claridad expone DIEZ PICAZO que el problema dogmático "radica no tanto en saber si deuda y responsabilidad son dos elementos conceptuales diversos con un innegable valor instrumental, cuanto en decidir si son fenómenos independientes y autónomos, que pueden presentarse separadamente" ("Fundamentos del Derecho civil patrimonial", cit., pág. 330).
- (72) Ibídem., pág. 345. "La responsabilidad -continúa el autor citado-, sólo encuentra su justificación a través de la idea previa del deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo... No existe responsabilidad sin que previamente exista deber y un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción que, bajo una u otra forma, constituye responsabilidad".
- (73) Cfr. FERRARA, "Trattato di Diritto civile italiano", t. I, Roma, 1921, pág. 312.
- (74) Vid. el artículo 43,4 de la LGT.
- (75) Art. 1412 del Código Civil, en su redacción anterior a la Ley 11/1981, de 13 de mayo, en relación con el art. 59 del mismo Código, en su redacción anterior a

la Ley 30/1981, de 7 de julio.

- (76) A tenor del art. 1375 del Código Civil, "En defecto de pacto en capitulaciones matrimoniales, la gestión y disposiciones de los bienes gananciales corresponde conjuntamente a los cónyuges...".

La palabra "gestión", según exponen LACRUZ y SANCHO es más amplia que la de disposición y abarca este último concepto. Pero la disposición no es acto que necesariamente afecte a la sustancia el patrimonio; hay disposiciones (de frutos, rentas, etc...) en el curso de cualquier administración ordinaria ("Derecho de familia", cit., 1982, pág. 449).

Por otra parte, el párrafo primero del art. 1377 del mismo cuerpo legal dispone: "Para realizar actos de disposición a título oneroso sobre bienes gananciales se requerirá el consentimiento de ambos cónyuges", lo que podría interpretarse en el sentido de que la facultad de disposición conjunta de los bienes comunes no puede alterarse en capítulos matrimoniales. No obstante, para LACRUZ y SANCHO esta facultad puede conferirse por voluntad de los esposos a uno solo de ellos, "en la medida en que no sea depresiva o coactiva para el otro" (op.cit., pág. 450).

- (77) Para LACRUZ y SANCHO el citado art. 66 concreta un texto constitucional más ambiguo, según el cual "El hombre y la mujer tienen derecho a contraer matrimonio con plena igualdad jurídica" (art. 32,1 de la Constitución española). La intención del legislador constitucional era "la de puntualizar que, dentro del matrimonio, marido y mujer son iguales, y eso es lo que, con más exacta expresión, hace el artículo 66" (op.cit., pág. 174).
- (78) "La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 448-449.
- (79) "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., pág. 103.
- (80) Ibídem., págs. 109 y ss.

No obstante, para SAINZ DE BUJANDA, "las entidades colectivas no dotadas de personalidad, pero calificadas por el ordenamiento general como sujetos de derecho, no sólo configuran subjetivamente el hecho imponible, sino que asumen, en posición deudora, la titularidad de la expresada obligación", sin perjuicio de que ésta pueda derivar ciertos efectos jurídicos a cargo de las personas que componen el ente ("La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 439).

- (81) "Principios...", cit., vol.II, pág. 209.

- (82) Nos remitimos al capítulo I, donde se ha insistido especialmente en este concepto.
- (83) También en este sentido es significativo el Proyecto de Ley del IRPF, por cuanto en su exposición de motivos, como se recordará, se decía "que en el caso de contribuyentes que forman parte de una familia, es dicha familia la que debe constituir la unidad contribuyente, acumulándose, en consecuencia, la totalidad de las rentas pertenecientes a sus miembros". Y más adelante se señala como un perfeccionamiento del Proyecto de Ley el perfilar "la unidad familiar como auténtica unidad contribuyente incluyendo todas las rentas pertenecientes a sus componentes..." (cfr. la exposición de motivos del Proyecto de Ley, loc.cit., pág. 95; el subrayado es nuestro). Después de estas declaraciones, el art. 4º definía a la unidad familiar como sujeto pasivo.
- (84) Un problema similar al señalado es el que se produce cuando se intenta incluir al "contribuyente incidido" entre los sujetos de la obligación tributaria.
- (85) En este sentido, ALBIÑANA ("Sistema tributario español y comparado", cit.), al afirmar que el art. 33 de la LGT sólo se propuso asignar a las entidades que en él se mencionan la cualidad de "contribuyentes"... en la medida que tales categorías o situaciones económicas puedan ser representativas de una capacidad contributiva específica", señalando que esta materia tiene toda su trascendencia en el ámbito del IRPF y sobre el Patrimonio, en el que se está abriendo paso el reconocimiento de la unidad familiar como contribuyente aunque carezca de personalidad jurídica (pág. 33).

También en el sentido señalado en el texto, es significativa la siguiente afirmación de ACOSTA ESPAÑA: "La Ley General Tributaria lo que dice es que cuando, de acuerdo con las leyes en que así se establezca, exista una pluralidad de personas, éstas se estimarán como única titularidad de la posición de sujeto pasivo... en razón a que la atribución de tal condición lleva consigo la justa distribución de las cargas fiscales. Es más, podría decirse que es esta razón de justicia la que impone no sólo el señalamiento del sujeto pasivo, sino la atribución de esta condición a una pluralidad personal" ("Comentarios a las leyes tributarias y financieras", cit., t.I, pág. 301).

- (86) En el fondo de este problema, así como en el de la admisibilidad de sujetos pasivos no personificados, en general, parece hallarse una cierta tendencia a "sustituir" la capacidad jurídica por la capacidad contributiva. o, más exactamente, parece que determinados sectores parten de la convicción de que en ocasiones la consecución del principio material de justicia tributaria con-

lleva el "desprenderse" de las exigencias inherentes al dogma de la personalidad jurídica.

Para una nítida distinción entre estos conceptos, vid: CORTES DOMINGUEZ, "Una contribución al estudio de la capacidad...", cit., págs. 97 y ss.; id., "Los sujetos de la obligación tributaria", cit., págs. 33-34; SAINZ DE BUJANDA, "La capacidad jurídica tributaria...", cit. págs. 319 y ss.

- (87) Se refiere al Impuesto progresivo complementario sobre la Renta; vid. capítulo I, epígrafe dedicado a Italia, dentro del estudio del Derecho comparado.
- (88) Recuérdesse la distinción señalada en el capítulo I, entre el plano procedimental de la determinación conjunta o separada de las rentas, del plano material de la acumulación de las mismas.
- (89) Citado tal como es expuesto por Antonio BERLIRI, "Principios...", cit., vol.I, págs. 277 y 278.

A esta postura se adhiere VICENTE-ARCHE ("Notas" a la traducción de la obra citada de A. BERLIRI), al escribir, con relación al precepto que disponía la acumulación en la CGR: "Efectivamente, al referirse este artículo a la sociedad conyugal, corrobora de forma absoluta los razonamientos que, referidos al Derecho positivo italiano, formula L.V. BERLIRI. Se observa, con toda claridad, que el legislador está contemplando el objeto del impuesto, y no el sujeto. Es decir, establece lo que deben pagar a título de impuesto las personas integrantes de la sociedad conyugal, pero no quién debe pagar el impuesto. Esta cuestión del sujeto se plantea en un segundo momento, y es entonces cuando la ley dicta normas a efectos de quién debe ser el que satisfaga el impuesto establecido cuantitativamente sobre la renta global del marido y de la mujer. Queda bien claro, por tanto, que la norma se refiere al contenido de la relación impositiva y no al sujeto pasivo" (loc.cit., pág. 294).

- (90) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 68.
- (91) Vid. PONT MESTRES, "Análisis y aplicación...", cit., págs. 74-75: "La cotitularidad del artículo 34 de la Ley General Tributaria a cuyo modelo cabe entender se acoge el Impuesto sobre la Renta -sin que por lo demás resulte relevante a efectos prácticos, reconducirlo o no a un supuesto de dicho artículo- en el salmo cuarto, dos, relativo a la unidad familiar, constituye un supuesto claro de solidaridad en sentido jurídico" (el subrayado es nuestro).
- (92) En este sentido, ANTON PEREZ, al decir: "El análisis

de la naturaleza jurídica de un impuesto es un trabajo que muy bien podría resultar obligado cada cierto periodo de tiempo, por lo que puede aportar no sólo al conocimiento teórico del impuesto, sino también para su propia aplicación práctica. Lo que el impuesto de que se vaya a tratar sea en sí mismo considerado, determina, de manera inexcusable, su forma de aplicación y desarrollo ulterior" ("La naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 81; el subrayado es nuestro).

- (93) En este sentido, RAMALLO, "La unidad familiar...", cit. pág. 57.
- (94) "La deducción 'a forfait' por gastos personales en el IRPF", Civitas REDF, núm. 33, 1982, págs. 123 y ss., en especial 139 a 141.
- (95) Ibídem., pág. 140, nota 48 bis.
- (96) Opinión sostenida por ROMANI BIESCAS, "Sujetos pasivos y responsables tributarios", cit., pág. 41.
- (97) Se refiere el autor, concretamente, a RODRIGUEZ PEREZ, "Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit. (1982), pág. 57.
- (98) RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 57.
- (99) "Instituciones de Derecho tributario", cit., pág. 114.
- (100) En cuanto a la Jurisprudencia, vid. los comentarios a la STS de 28 de febrero de 1969 (Aranzadi, nº 946), de PRAENA REQUENA, en CT, núm.1, 1972, págs. 165 y ss., y de ROMANI BIESCAS, "Sujetos pasivos y responsables tributarios", cit., págs. 37 y ss.

Por lo que se refiere a la doctrina, el SDFUM ("Notas de Derecho financiero", cit., t.I, vol.2º, págs. 735 y ss.) y CORTES DOMINGUEZ Y MARTIN DELGADO ("Ordenamiento tributario español", cit., págs. 341 y ss.), se ocupan fundamentalmente de la determinación de las obligaciones a las que se extiende la solidaridad y de la eficacia de los actos realizados por un coobligado solidario. Ultimamente y con ocasión de estudios generales sobre la LGT, lo que no deja de ser significativo, se han ocupado del artículo 34, ACOSTA ESPAÑA, en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", cit., t.I, págs. 308 y ss., y FALCON TELLA, en "La solidaridad tributaria desde la perspectiva actual", cit.

- (101) En la doctrina italiana, aparte de las obras generales de GIANNINI, BERLIRI, INGROSSO, TESORO, PUGLIESE, etc., con relación al tema de la solidaridad, puede verse:

ALLORIO, "Solidarietà processuale' e variazione di motivi nell'impugnazione tributaria", Riv.Dir.Fin.Sc. Fin., 1943, (II), págs. 32 y ss.; id., "Diritto processuale tributario", Utet, Turín, 1969, (5ª ed.); AZZARITI, "Solidarietà nelle obbligazioni tributarie", Riv.Trim.Dir.Proc.Civ., 1961, págs. 614 y ss.; id., "La indivisibilità delle obbligazioni tributarie", Giur.It., 1963, (I), núm.2, págs. 229 y ss.; COCIVERA, "Effetti sostanziali e processuali della solidarietà del debito d'imposta", Foro It., 1960, IV, págs. 177 y ss. (traducción al castellano de F. VICENTE-ARCHE, "Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda impositiva", RDFHP, núm. 37, 1960, págs. 9 y ss.); D'ALESSIO, "Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima", Dir.Prat.Trib., 1968, núm.1, págs. 3 y ss.; DE MITA, "La solidarietà passiva nel debito d'imposta", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1960, (II), págs. 3 y ss.; TESORO, "Il principio della solidarietà tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria", Riv.Dir.Pubb., 1937, I, págs. 229 y ss.; ZINGALI, "Solidarietà formale dell'obbligazione tributaria?", Arch.Fin., 1950, págs. 348 y ss.; y la monografía de FANTOZZI, "La solidarietà nel Diritto tributario", ya citada.

Las referencias a la Jurisprudencia son continuas en estos trabajos; una amplia referencia a la misma, en la obra de ALLORIO, "Diritto processuale tributario", cit., págs. 149-150, nota 61.

Para la doctrina alemana sobre el tema, y aparte de los comentarios a la Ordenanza Tributaria, puede verse la selección expuesta por FALCON, en "La solidaridad tributaria...", cit., pág.4, nota 4; sobre la literatura anterior a la vigente Ordenanza Tributaria, una amplia referencia en DE MITA, "La solidarietà...", cit. págs. 5-6, nota 4.

- (102) Cfr. SDFUM, "Notas de Derecho financiero", cit., vol. 2º, pág. 735.
- (103) "La capacidad jurídica tributaria...", cit., pág. 463.
- (104) FALCON, "La solidaridad tributaria...", cit., pág. 5.
- (105) ACOSTA ESPAÑA señala como presupuestos de aplicación de este precepto: 1. Pluralidad; 2. Concurrencia; 3. Identidad de titularidad; 4. Ausencia de Ley que determine lo contrario (Comentario al artículo 34 de la LGT, en "Comentarios a las Leyes tributarias...", cit. págs. 308 a 310).
- (106) En este sentido, SAINZ DE BUJANDA escribe que el artículo 34 "sólo es comprensible en el sentido de que cuando sean varias las personas que se encuentran con

el elemento objetivo del hecho imponible en la relación prevista por la ley fiscal para que nazca la obligación tributaria, cada una de las personas pasará a asumir, en régimen de solidaridad con las restantes, la titularidad pasiva de la expresada relación" ("La capacidad jurídica tributaria...", cit., págs. 463-464; el subrayado es nuestro).

Por su parte CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO entienden "por titulares del hecho imponible a los que actúan el hecho imponible" ("Ordenamiento tributario español", cit., pág. 342).

- (107) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, op.cit., págs. 466 y ss., especialmente 469.
- (108) Cfr. BELTRAN DE HEREDIA, "La comunidad de bienes en el Derecho español", Ed.Rev.Der.Priv., Madrid, 1954, págs. 19 y ss. y 63-64.
- (109) Cuando el artículo 33 menciona las "comunidades de bienes" se refiere más bien a las comunidades en sentido amplio, comunidades societarias o sociedades sin personalidad; cfr. SAINZ DE BUJANDA, op.cit., págs. 469 y ss.
- (110) Vid. SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones de Derecho financiero", 2ª ed., 1982, págs. 230-231 y 234; CORTES DOMINGUEZ, "Los sujetos de la obligación tributaria", cit., págs. 69 y ss. y 85 y ss.; CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento tributario...", cit., págs. 367 y ss., y 382 y ss.
- (111) Por ello, como acertadamente dice FALCON, "Aunque de 'lege ferenda' esta sea la solución más acertada, es muy dudosa la legalidad del Reglamento en este punto, pues debería limitarse a desarrollar la LGT, como recuerda el art. 9.1.c) de ésta. Otra diferencia entre la Ley y el Reglamento es que la primera establece la solidaridad salvo que la Ley propia de cada tributo 'dispusiere lo contrario' (es decir, la mancomunidad), mientras que los artículos 9 y 10 del Reglamento exigen que la ley disponga 'expresamente otra cosa'. Aplicando la teoría general de las fuentes resulta evidente que la Ley del tributo puede apartarse expresa o tácitamente de la Ley General Tributaria, y tanto en el sentido de establecer la mancomunidad como en otro distinto (por ejemplo, considerar como sujeto pasivo únicamente a uno de los cotitulares del hecho imponible, o establecer la solidaridad sólo respecto a una parte de la deuda, etc.)" ("La solidaridad tributaria...", cit., pág. 5, nota 6; transcrito según el original).
- (112) "Instituciones...", cit., pág. 117.

- (113) Así, aunque el artículo 34 parece estar pensado para los impuestos reales, no puede descartarse "ab initio" la posibilidad de que un impuesto personal venga configurado de tal forma que en la realización de su presupuesto de hecho concurren una pluralidad de sujetos. Sobre este punto opina FALCON que "en principio" tal precepto "sólo es aplicable a los impuestos reales, y no a los personales, pues si en estos últimos el presupuesto objetivo 'no puede ser pensado' más que por referencia a una persona o a una entidad determinada... mal puede hablarse de concurrencia de varios titulares en el hecho imponible" ("La solidaridad...", cit., pág.5); si bien señala que "cabría pensar, sin embargo, en un impuesto personal cuyo hecho imponible estuviese referido a una entidad sin personalidad, cuyos miembros se configurasen después como deudores solidarios" (op.cit., pág.5, nota 7).
- (114) En contra, GIANNINI, para quien la solidaridad en el Derecho tributario se fundamenta, precisamente, en que se trate de un objeto único ("Instituciones...", cit., pág. 114).
- (115) El reglamento General de Recaudación, por su parte, reproduce idéntica norma en su artículo 9,2, "por lo que habrá que acudir al Código Civil como Derecho supletorio, para determinar los efectos de la solidaridad tributaria, sin perjuicio de efectuar las matizaciones exigidas por la naturaleza jurídico-pública del tributo" (FALCON, "La solidaridad tributaria...", cit., pág. 6).
- (116) Vid., supra, capítulo III, epígrafe 2, apartado A, donde nos referimos a este problema.
- (117) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 24.
- (118) Ibídem.
- (119) "Curso de Derecho financiero...", cit., (1981), págs. 267 y 472; idéntico parecer vuelve a exponer el profesor FERREIRO en la obra colectiva "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., págs. 67-68. En el mismo sentido, CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 115. También acoge esta tesis, PONT MESTRES, "Análisis y aplicación del nuevo Impuesto...", cit., págs. 74 y ss.
- (120) "La unidad familiar...", cit., pág. 57; en cuyo caso, añadimos nosotros, el elemento subjetivo del hecho imponible estaría constituido por la pertenencia a la unidad familiar.
- (121) Op.cit., loc.ult.cit., respectivamente. El profesor RAMALLO aclara: "el término 'concurrencia' del art. 34 de

la LGT me parece adecuado, por cuanto indica una participación de todos los sujetos en el disfrute de las rentas".

- (122) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 22; la misma opinión mantiene FALCON, "La solidaridad...", cit., pág. 7.

La duda sobre si la unidad familiar encaja en el ámbito de aplicación del art. 34 de la LGT fué protamente manifestada por BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 36.

- (123) También para RODRIGUEZ PEREZ ("Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit., pág. 57), dado que el art. 34 de la LGT basa la solidaridad, indudablemente, en un mismo hecho imponible, no es éste el caso de la unidad familiar, "pués el hecho imponible será privativo de cada sujeto y estará constituido por la obtención de sus respectivas rentas". De la opinión de RODRIGUEZ PEREZ se hace eco COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 687.

Igualmente, si un solo miembro de la unidad familiar obtiene renta, tampoco se produce una concurrencia de titulares en el hecho imponible, ya que éste le es imputado, única y exclusivamente, al sujeto pasivo, persona física, que "actúa" el hecho imponible.

- (124) No existe solidaridad entre contribuyente y sustituto, "porque el sustituto no es deudor solidario, sino principal, de tal manera que el sujeto activo se tiene que dirigir siempre contra él" (CORTES DOMINGUEZ Y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., pág. 403). Asimismo, "si el sustituto... para serlo debe ponerse en lugar del contribuyente, una situación de solidaridad significaría la ruptura de este planteamiento. Ponerse en lugar es excluir de un sitio al que lo ocupaba, no ponerse a su lado" (ACOSTA ESPAÑA, en "Comentarios a las Leyes tributarias...", cit., t.I, pág. 310).

No obstante, sobre si el sustituto desplaza, total y absolutamente, al sustituido, no hay acuerdo en nuestra doctrina; vid., al respecto, las opiniones de CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, ("Ordenamiento...", cit., págs. 384-385 y 397), y PALAO TABOADA ("La retención a cuenta", RDFHP, Núm.74, 1968, págs. 286 y ss.

- (125) Sobre el tema puede verse en nuestra doctrina, entre otros: SAINZ DE BUJANDA, "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", Hacienda y Derecho, VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 287 y ss.; CALVO ORTEGA, "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos" HPE, núm.5, págs. 33 y ss.; COMBARROS, "La responsabilidad tributaria,

solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", Civitas REDF, núms. 23, 1979, págs. 377 y ss.; HERRERO MADARIAGA, "El responsable tributario", Civitas REDF, núm. 26, 1980, págs. 185 y ss.

- (126) Vid. SAINZ DE BUJANDA, "La responsabilidad tributaria...", cit., págs. 292 a 295; "Lecciones de Derecho financiero", cit., págs. 233-234; CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 381-382.
- (127) Este problema, entitativamente considerado, no es sino una manifestación más del criterio adoptado en punto a la configuración dogmática de los deudores del tributo. Así, mientras el Derecho tributario alemán, que atiende exclusivamente a la posición de aquéllos frente a la Hacienda Pública, conoce una categoría tributaria ("Steuerpflichtiger") para referirse a toda persona obligada al cumplimiento de los deberes tributarios, tanto materiales como formales (vid. PALAO, traducción de la "Ordenanza Tributaria Alemana", pag. 73, nota 28), nuestra LGT procede a una clasificación de los "sujetos pasivos" en función del hecho que da origen a la posición de obligado y, por tanto, a la distinta relación que guarda con el hecho imponible; con lo cual, no se considera "sujeto pasivo" al responsable.

Tampoco es ajena a esta configuración del sujeto pasivo el papel protagonista de la obligación tributaria -en cuanto vínculo jurídico tributario fundamental y principal-, y ello explica que autores como BERLIRI mantengan que el responsable solidario es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria (cfr. "Principios...", cit., vol.II, pag. 247); por contra, entiende BERLIRI que el denominado "responsable subsidiario" no es sujeto pasivo de la obligación tributaria; en realidad, dice, no es ni siquiera responsable, sino el sujeto pasivo de otra obligación de carácter subsidiario (op.cit., págs. 243 y ss., en especial, 246).

Esta tesis fué objeto de crítica por PARLATO ("Il responsabile d'imposta", Giuffrè, Milán, 1963, págs. 23-24), afirmando que a pesar de que el sujeto pasivo y el responsable solidario aparecen frente a la Administración en una situación de paridad, ello no debe conducir a considerar al responsable como sujeto pasivo, puesto que existen dos relaciones obligatorias derivadas de presupuestos de hecho diferentes. En esta línea, aunque con alguna excepción -como por ejemplo, ROMANI BIESCAS, quien acoge la tesis de BERLIRI (en "Sujetos pasivos y responsables tributarios", cit., págs. 197-198)-, se ha situado tradicionalmente nuestra doctrina patria. No obstante, últimamente, el profesor FERREIRO entiende que "el responsable, respon-

diendo de la deuda tributaria y, en ocasiones, pagándola, es también evidentemente, sujeto pasivo" ("Curso de Derecho financiero...", cit., pág. 461; subrayado del original).

- (128) Para una síntesis de las diversas teorías al respecto, nos remitimos a CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 374 y ss. La tendencia actual es a construir la figura del responsable como sujeto pasivo de una obligación accesorio de garantía, distinta de la obligación tributaria y reconducible a la figura de la fianza; sujeto pasivo y responsable no se encuentran en situación de paridad, ya que el carácter garantista de la responsabilidad tributaria determina la configuración de la obligación del responsable como una obligación accesorio y dependiente de la principal (vid. COMBARROS, "La responsabilidad tributaria...", cit., págs. 380-381; HERRERO, "El responsable tributario...", cit., págs. 201 y ss.).
- (129) SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 24.
- (130) Esta parece ser la opinión de LASARTE ("Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., págs. 341-342), al referirse a "la caracterización en cuanto tales sujetos pasivos de los componentes de la unidad familiar no perceptores de renta, que a nuestro juicio se acercan mucho más a la figura del responsable solidario que al contribuyente propiamente dicho".
- (131) No obstante, la sala de lo contencioso Administrativo de la Audiencia de Valencia, en su Sentencia de 16 de noviembre de 1983 -relativa a la deducción de la cuota de diez mil pesetas sin necesidad de justificación-, se pronuncia sobre determinadas cuestiones relativas a los sujetos pasivos, aludiendo, por lo que ahora nos interesa, al artículo 37 de la LGT como posible base jurídica de la solidaridad entre los miembros de la unidad familiar (Considerando cuarto, "in fine"). "Ello sólo podría sostenerse afirmando que cada miembro de la unidad familiar es deudor de su parte o porción en la obligación, pero responsable de la deuda de los demás" (FALCON, "La solidaridad tributaria...", cit., pág. 8, nota 14; subrayado del original). Y en otro lugar señala este mismo autor que, pese a la afirmación del Tribunal, no se trata de un supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 37 ("La unidad familiar y la deducción 'a forfait' por gastos personales", comentario a la citada Sentencia de la Audiencia de Valencia, ambos publicados en la Revista La Ley, núm. 896, de 16 de marzo de 1984, págs. 2 y ss.; la afirmación citada aparece en la pág. 3).
- (132) "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", cit., pág. 90.

- (133) Vid. al respecto la opinión de BANACLOCHE, "Novedades reglamentarias en el Impuesto sobre la Renta...", cit. pág.32.
- (134) Pensamos, concretamente, en la figura del "retenedor", que tan diversas interpretaciones ha ocasionado. Así, mientras SAINZ DE BUJANDA reconduce la posición jurídica del retentor al deber de colaboración con la Administración financiera ("Lecciones...", cit., pág.238), FERREIRO entiende que es perfectamente reconducible a la figura del sustituto ("La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y sobre Sociedades", CT, núm.28,1979, pág. 67). Sobre el tema puede verse también, entre otros: CASADO OLLERO, "De la imposición de producto al sistema de retenciones y pago fraccionado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta", Civitas REDF, núm.21, 1979, págs. 55 y ss., en especial, págs. 70 y ss.; SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones...", cit., págs. 24 y ss.; CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., págs. 136 y ss.
- (135) Vid. ALBIÑANA ("Derecho financiero y tributario", cit. pág. 468) al referirse a "la imposibilidad de poner orden en la doctrina española sobre los elementos personales de las obligaciones tributarias, ni aún enfrenándose con las disposiciones contenidas en la Ley General Tributaria".
- (136) "La unidad familiar...", cit., págs. 49-50.
- (137) En este sentido, FALCON, "La solidaridad...", cit., pág. 8, y "La unidad familiar y la deducción 'a forfait'...", cit., pág. 3. También ALBIÑANA, si bien desde una perspectiva distinta a la nuestra, afirma, refiriéndose a la "titularidad plural de la renta y de la base imponible que se atribuye a todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar en cuanto se reconoce a todos ellos la condición de sujetos pasivos", que "esta conclusión, superadora de una regulación un tanto 'sui generis', no responde a esquema alguno de los que la doctrina en esta materia ha construido" ("Sistema tributario español y comparado", cit., pág. 289). Asimismo, PEÑA ALVAREZ llega a la conclusión "de que la Ley del tributo crea una figura específica, distinta y alejada del esquema general establecido en la LGT" ("La unidad familiar...", cit., págs. 196-197).
- (138) De forma paralela a como sucede en el Derecho tributario, en la bibliografía civilista española son muy escasos -en claro contraste con la doctrina iusprivatista extranjera- los estudios dedicados a la solidaridad. Aparte de las obras generales sobre el Derecho civil, sólo pueden destacarse los siguientes trabajos:

HERNANDEZ GIL, "La solidaridad en las obligaciones", Rev.Der.Priv., 1946, págs. 397 y ss.; id., "El principio de no presunción de la solidaridad", Rev.Der.Priv. 1947, págs. 91 y ss.; id., "Comentarios a las Sentencias de 13 y 20 de marzo de 1943", Rev.Gral. de Legis. y Jurisp., 1944, págs. 98 y ss., y 337 y ss.

Para una amplia referencia a la producción literaria germana, italiana y francesa, sobre la materia, vid. HERNANDEZ GIL, "La solidaridad en las obligaciones", cit., págs. 397-398, en nota.

- (139) La doctrina romanista se ha esforzado en escindir el concepto de solidaridad en dos especies: una, calificada como solidaridad propiamente dicha y, en ocasiones, como correalidad, caracterizada por la unidad del vínculo obligatorio; otra, calificada como simple solidaridad, caracterizada por la existencia de una pluralidad de obligaciones. La doctrina francesa, aceptando determinadas proposiciones de la pretendida distinción romana, creó, a su vez, otra: solidaridad perfecta e imperfecta, considerándose que la solidaridad perfecta es la convencional y la legal que tenga por base una presunción de voluntad, siendo imperfecta cuando, sin medida estipulación, la ley la establece. Para una exposición crítica y rechazo de estas distinciones, vid. HERNANDEZ GIL, "La solidaridad en las obligaciones", cita., págs. 400 y ss.

Por su parte, la doctrina alemana viene tradicionalmente distinguiendo, en el ámbito del Derecho civil, entre solidaridad propia e impropia, según que exista o no una identidad de fin para la solidaridad de los distintos coobligados (ENNECCERUS, L., "Derecho de obligaciones", ed. revisada por H. LEHMANN, traducción de la 35ª ed. en lengua alemana por B. PEREZ GONZALEZ y J. ALGUER, Bosch, Barcelona, 1954, vol.II, t.I, págs. 440 y ss., en especial, 443 y ss. Para una crítica de estos conceptos, vid. LARENZ, "Derecho de obligaciones", t.I, versión española de J. SANTOS BRIZ, Ed.Rev. de Der.Priv., Madrid, 1958, págs. 513 y ss., quien expresivamente califica la solidaridad "impropia" como solidaridad "aparente". De cualquier forma, esta distinción es irrelevante a efectos tributarios, puesto que en este ámbito la solidaridad atiende al interés del acreedor (vid. TIPKE-KRUSE, "Abgabenordnung", 11ª ed., Colonia, 1983, comentario al parágrafo 44).

- (140) HERNANDEZ GIL, "La solidaridad en las obligaciones", cit., pág. 411.
- (141) Ibídem., pág. 410. Al factor de identidad de la prestación se refiere especialmente BINDER, J., "Die Korrealobligationem in römischen und heutigen Recht", 1899, págs. 4 y ss., y 570 (citado por LARENZ, op.cit., pág.

503, en nota).

- (142) "Derecho civil español, común y foral", t.3º, 12ª ed., Reus, Madrid, 1978, pág. 135. En la misma línea, ESPIN, "Manual de Derecho civil español", vol.III, 3ª ed., Ed.Rev.Der.Priv., Madrid, 1970, pág. 102.
- (143) "L'obbligazione solidale", Giuffrè, Milán, 1959, pág. 8.
- (144) "Derecho de obligaciones", cit., págs. 503 y 505.
- (145) Ibídem., pág. 513; esta característica, sin embargo, es matizada por HERNANDEZ GIL, "La solidaridad...", cit., pág. 410.
- (146) Cfr. "Fundamentos del Derecho civil patrimonial", cit. pág. 420. Tal consideración no debe inducir a error, ya que como el mismo DIEZ PICAZO advierte (op.cit., pág. 344), "en la medida en que el deudor solidario se hace responsable de la deuda o deber de sus codeudores, es, ya él mismo, deudor de esa parte o porción, de suerte que una escisión o disociación real entre débito y responsabilidad no se produce, al menos en el sentido de permitir la autonomía y la independencia en el orden jurídico de una y otra situación".
- (147) "La solidaridad...", cit., págs. 411-412.
- (148) "Sistema de Diritto delle Imposte", Giuffrè, Milán, 1954, págs. 43-44.
- (149) Vid. COCIVERA, "Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda impositiva", cit., págs. 11-12; D'ALESSIO, "Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle obbligazioni a struttura soggettiva plurima", cit., pág. 16; CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., pág. 341.
- (150) "Instituciones...", cit., pág. 114; subrayado del original. En el mismo sentido, respecto a la "eadem causa obligandi", CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 341-342.
- (151) "Efectos sustanciales y procesales...", cit., pág. 12. "Para que exista obligación solidaria -dice COCIVERA- es necesario que frente a varios deudores la obligación surja del mismo hecho jurídico o al menos de hechos intencionadamente unidos por las partes con nexos tales que puedan ser considerados como un conjunto unitario a efectos del vínculo que deriva de los mismos" (loc.cit.; subrayado del original).
- (152) "La solidarietà...", cit., págs. 53 y ss.

En cuanto al rechazo de la "eadem causa obligandi" (op.cit., págs. 53-54), en otros lugares FANTOZZI se refiere también, expresamente, a la posibilidad de pluralidad de sujetos respecto "ad una o più fattispecie collegate" (pág. 42).

- (153) Cfr. "La solidarietà...", cit., págs. 1, 11, 40 y ss., 57, etc...

La referencia a la noción de presupuesto plurisubjetivo para explicar la solidaridad es una constante en FANTOZZI (sobre la noción de "fattispecie" objetiva y subjetiva para FANTOZZI, vid. op.cit., págs. 6 y ss.) Así, parte de que existen dos situaciones posibles para imputar a varios sujetos los efectos de un presupuesto: una, la de imputar una parte de los efectos a cada uno de los sujetos, de manera que la totalidad de los efectos es cubierta mediante la imputación parcial a todos los sujetos; otra, la de imputar a cada sujeto la totalidad de los efectos. El fenómeno de la solidaridad se sitúa, claro está, en la segunda de las hipótesis citadas (pág. 14).

Asimismo, al examinar los diversos tipos de presupuestos a través de los cuales se exterioriza esta pluralidad, define como "pluralidad subjetiva paritética" la hipótesis de pluralidad de sujetos pasivos que tiene lugar cuando los efectos de un hecho imponible son simultáneamente referidos a distintos sujetos, y de "pluralidad dependiente" cuando el presupuesto se haya verificado respecto a un solo sujeto. Dentro de esta hipótesis diferencia la "pluralidad dependiente conexa o encadenada" ("contestuale") y la "pluralidad sucesiva o sobrevenida" (págs. 37-38).

- (154) Por contra, el Código Civil de 1942 acogió en su artículo 1294 el principio de que la solidaridad se presume si de la ley o del título no resulta otra cosa.
- (155) "Instituciones...", cit., pág. 114; el subrayado es nuestro.
- (156) Cfr. COCIVERA, "Efectos sustanciales y procesales...", cit., págs. 12 y 14 y ss.
- (157) Al respecto es absolutamente clara la doctrina civilista que, en las ocasiones en que se plantea el problema de si se requiere que la relación obligatoria solidaria tenga como fuente el mismo acto, responde que no sólo puede derivar de actos diversos, sino también de actos de diferente tipo; cfr. LARENZ, op.cit., pág. 513. La Jurisprudencia francesa y alemana admite la solidaridad con las más diversas procedencias (cfr. HERNANDEZ GIL, op.cit., pág. 411).

Que la solidaridad no requiere una identidad en la causa obligatoria puede considerarse recogido en el art. 1140 del Código Civil, según el cual: "La solidaridad podrá existir aunque los acreedores y deudores no estén ligados del propio modo y por unos mismos plazos y condiciones"; vid., en este sentido, la opinión de HERNANDEZ GIL, loc.cit.

- (158) "En la obligación tributaria, en cuanto obligación 'ex lege', no existe causa en el sentido técnico jurídico, por lo que dicha expresión sólo puede tener algún sentido entendida como causa de la ley, es decir, como fundamento, motivo o 'ratio legis' (FALCON, "La solidaridad tributaria...", cit., pág. 10, nota 12). Vid. los diversos estudios reproducidos en la sección "Documentos" de HPE, núm. 64, 1980, especialmente el estudio introductorio de TEJERIZO, "La causa de los tributos", págs. 193 y ss.
- (159) "Fundamentos del derecho civil patrimonial", cit., pág. 420; subrayado del original.
- (160) Cfr. GIANNINI, "Instituciones...", cit., pág. 117.
- (161) Pero sólo en parte. En este sentido, COCIVERA entiende, acertadamente, que el presupuesto único e inescindible al que recurre la doctrina para sostener la unidad de la obligación tributaria solidaria, no es un elemento idóneo para resolver el problema de la estructura de la misma, ya que no implica, como se sostiene, la necesidad de una relación jurídica objetivamente única ("Efectos sustanciales y procesales...", cit., pág. 18).
- (162) Para una detallada exposición, vid. HERNANDEZ GIL, "La solidaridad...2, cit., págs. 403 y ss, quien estudia la cuestión con detenimiento.
- (163) Para HERNANDEZ GIL en la relación obligatoria solidaria se integran varias obligaciones, tantas cuantos sean los sujetos deudores, y ello es así por exigencias de la regulación legal, que impone ciertos efectos y situaciones jurídicas que sólo pueden explicarse teniendo por base la división o pluralidad. Concretamente, se refiere el autor a los arts. 1140, 1144 y 1148 del Código Civil. Especial interés, en este sentido, presenta a nuestro entender, el art. 1144, según el cual: "El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que, posteriormente, se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo" (cfr. "La solidaridad...", cit. págs. 411-412).

También BONET ("Comentario a Jurisprudencia hipotecaria", Rev.Gral.Legis.Jurisp., 1946, pág. 601), sostiene la pluralidad de obligaciones, basándose en los mismos preceptos citados.

- (164) Cfr. "Efectos sustanciales y procesales...", cit., pág. 12. Parte COCIVERA en este punto de la adaptación entre la estructura y función de la obligación tributaria solidaria y la obligación "in solido" regulada por el Código Civil, de 1942. Los preceptos del citado Código en que tanto la doctrina civilista como el propio COCIVERA fundan la tesis de la pluralidad (arts. 1293, 1297 y 1420), son análogos a los esgrimidos por la doctrina española.

En el mismo sentido, D'ALESSIO, "Osservazioni sulla rilevanza tributaria...", cit., pág. 16. Acertadamente exponen estos autores que, admitida la identidad entre la solidaridad tributaria y la solidaridad civil, no puede mantenerse una postura diferente respecto a la naturaleza jurídica de una y otra. La tesis de la identidad entre la solidaridad de la obligación tributaria y la del Derecho civil es defendida, además de los autores citados, y entre otros, por: ALLORIO, "Diritto processuale tributario", cit., págs. 208 y ss.; id., "Solidarietà processuale...", cit., págs. 33 y ss.; BERLIRI, "Principios...", cit., vol.II, págs. 248 y ss.; PUGLIESE, "Istituzioni di Diritto finanziario", cit., pág. 64.

- (165) "Fundamentos...", cit., págs. 404-405.
- (166) Como es sabido, existe acuerdo en la doctrina más autorizada sobre la igualdad entre la obligación tributaria y la obligación del Derecho civil, al menos en su estructura. No puede dejar de hacerse referencia, en este punto, a: GIANNINI, "Instituciones...", cit., págs. 87 y ss.; BERLIRI, "Principios...", cit., vol. II, págs. 147 y ss.; TESORO, "Principi di Diritto tributario", cit., págs. 49 y ss. Y en la doctrina española: SAINZ DE BUJANDA, "El nacimiento de la obligación tributaria", cit., págs. 11 y ss.; VICENTE-ARCHE, "Configuración jurídica de la obligación tributaria", cit. págs. 7 y ss.
- (167) La "Abgabenordnung" de 16 de marzo de 1976 ha sido publicada en el "Bundesgesetzblatt", I, de 23 de marzo, págs. 613 a 700. como hemos dicho ya, existe versión castellana, de PALAO TABOADA.
- (168) Vid. TIPKE-KRUSE, "Abgabenordnung", cit., comentario al parágrafo 44; también TIPKE, "Steuerrrecht. Ein Systematischer Grundriss", 9ª ed., Colonia, 1983, pág. 137.

- (169) Adviértase que el Derecho tributario alemán desconoce la figura del sustituto del contribuyente; vid. PALAO TABOADA, traducción de la "Ordenanza Tributaria Alemana", comentario al parágrafo 33, nota 28, págs. 73-74.
- (170) Aunque no resulta claro del texto de la Ordenanza, la doctrina alemana entiende que también el deudor y el responsable son deudores en el sentido del parágrafo 44; vid. TIPKE, "Steuerrecht...", cit., pág. 137.
- (171) Cfr. FALCON, "La solidaridad...", cit., págs. 11 y ss.
- (172) Vid. COMBARROS, "La responsabilidad tributaria...", cit., pág. 382, quien acude a la distinción civilista entre "solidaridad paritaria" y "solidaridad dependiente" (DELGADO ECHEVARRIA). Dicha distinción es también acogida por FANTOZZI, "La solidarietà...", cit., pág. 38 y 386 y ss. (vid., supra, nota 153 de este capítulo).
- (173) DIEZ PICAZO, "Fundamentos...", cit., pág. 424.
- (174) Cfr. FALCON, "La solidaridad...", cit., pág. 12.

CAPITULO V

FUNDAMENTO DE LA UNIDAD FAMILIAR

SUMARIO

1. FUNDAMENTO DE LA UNIDAD FAMILIAR COMO UNIDAD CONTRIBUYENTE.

A.- Fundamento jurídico.

a) El principio de capacidad contributiva.

a') Significado del principio y su relación con la unidad familiar.

b') La capacidad contributiva como atributo del individuo y la unidad familiar. Observaciones críticas.

b) El principio de igualdad. Su insuficiencia para justificar la unidad familiar.

B.- Fundamento extrajurídico.

a) La existencia de economías de escala.

b) La unidad familiar como medida contra el fraude.

2. FUNDAMENTO DEL REGIMEN DE LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- La unidad familiar como fórmula de garantía del crédito tributario.

B.- Otras razones.

a) Ventajas de la unidad familiar desde el punto de vista administrativo.

b) Ventajas de la unidad familiar desde el punto de vista recaudatorio.

3. EL PROBLEMA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA UNIDAD FAMILIAR: UNA REFERENCIA.

4. CONCLUSIONES.

5. NOTAS.

En la introducción de este trabajo manifestábamos que el objeto de nuestro estudio lo constituye la configuración jurídica de la unidad familiar, entendiendo por configuración jurídica la respuesta a una triple interrogante: ¿qué es?, ¿por qué?, ¿cuáles son sus efectos?. Hasta ahora nos hemos ocupado esencialmente de la primera de estas cuestiones: a partir del concepto de unidad familiar, el estudio de su naturaleza ha revelado su esencia interna. Lo que debemos proponernos ahora es "pasar del problema del qué no al problema del cómo sino al problema del por qué" (1). Para intentar una respuesta a esta cuestión es por lo que nos planteamos el fundamento de la unidad familiar.

Por fundamento se designa la "ratio legis" de su elección, los propósitos y motivos que justifican su existencia. No obstante, debe advertirse que la amplitud concedida al tratamiento de esta cuestión es menor que la prestada a los otros dos problemas antes enunciados. Existe una clara razón para ello: el fundamento de toda figura es, en cierto sentido, algo ajeno, extraño, a esa figura en sí misma considerada, por cuanto es indiscutible que "nada puede apoyarse en sí mismo, sino en otra realidad ajena, la cual, justamente por serlo, es la que le puede servir de sustentación" (2). En este sentido, un estudio extensivo del fundamento de la unidad familiar supondría abordar una serie de temas y cuestiones distintos de lo que constituye el objeto propio de nuestro trabajo. Así, al examinar el fundamento de la unidad familiar, lo que pretendemos esencialmente es señalar ese fundamento, indicar el

porqué de la unidad familiar, lo que es ineludible a efectos de una configuración jurídica de la misma; pero no considerar ese fundamento exhaustivamente, lo cual supondría entrar en una problemática conceptualmente diversa de la que aquí nos ocupa.

1. FUNDAMENTO DE LA UNIDAD FAMILIAR COMO UNIDAD CONTRIBUYENTE.

No existe un fundamento único para una realidad tan compleja como es la unidad familiar. Particularmente, las nociones estricta y amplia de esta figura exigen señalar separadamente el fundamento de cada una de ellas. Paralelamente a como nos hemos ocupado de precisar el concepto, abordaremos en primer lugar la fundamentación de la unidad familiar en cuanto unidad contribuyente, para después referirnos al fundamento del régimen de la misma.

A su vez, dentro de la designación de la familia como unidad contribuyente deben distinguirse, por un lado, los elementos jurídicos y, por otro, los elementos metajurídicos. Los primeros son aquellos que responden al criterio de justicia en el reparto de la carga fiscal. Los segundos son ajenos o indiferentes al valor de justicia (3). Estos últimos pueden ofrecer la más variada naturaleza, si bien en el caso de la unidad familiar son de índole esencialmente económica.

Por el contrario, con relación al régimen de la unidad familiar no procede la distinción señalada. Los motivos que explican y la finalidad que persigue la concreta regulación

legal de la unidad familiar en nuestro ordenamiento no responden con caracter general a una exigencia de justicia. Y quizás sea ésta la consideración más importante que cabe señalar al respecto.

A.- Fundamento jurídico.

a) El principio de capacidad contributiva.

El argumento fundamentalmente invocado en favor de la unidad familiar, como hemos manifestado ya en más de una ocasión, puede concretarse en el principio contributivo. La idea ha sido clara y exactamente expuesta por Soler Roch al afirmar que "en la medida en que se considere que la pertenencia a una unidad familiar modifica, cualitativa y cuantitativamente, la capacidad económica individual, exigirá que dicha capacidad se considere de modo conjunto y no individualmente" (4).

En verdad, el rechazo o aceptación de esta propuesta, desde el punto de vista jurídico, entraña más una petición de principio que una argumentación en función de términos puramente racionales (5). Por ello, la principal dificultad que, a nuestro modo de ver, entraña esta aseveración surge cuando se intentan concretar los términos de la misma. La capacidad contributiva es, de por sí, una noción considerablemente compleja y problemática, pero si a ello se añade la idea de una "alteración cualitativa y cuantitativa", con lo que estamos presuponiendo un punto de partida estable o cons-

tante, la cuestión puede hacerse interminable. Quiere decirse que a la dificultad que entraña todo intento de aproximación al principio de capacidad contributiva, se unen en nuestro caso una serie de problemas adicionales, ya que la relación capacidad contributiva-unidad familiar parece presuponer o exigir una noción concreta y determinada de aquélla, lo cual, sin embargo, se halla absolutamente alejado de su significación doctrinal.

Así las cosas, habremos de indagar, en primer lugar, qué se entiende por capacidad contributiva cuando este concepto se relaciona con la unidad familiar. Por otra parte, es necesario abordar si el hecho de que por determinados sectores la capacidad contributiva se predique fundamentalmente respecto de las personas físicas excluye, teóricamente, la imposición de la unidad familiar.

a') Significado del principio y su relación con la unidad familiar.

El origen del principio de capacidad contributiva se encuentra, como es sabido, en la Ciencia de la Hacienda, constituyendo, junto con el criterio del beneficio, los dos principios doctrinales clásicos con arreglo a los cuales se determina la susceptibilidad de los individuos de ser sometidos a imposición (6). Es por ello que durante algún tiempo la capacidad contributiva o capacidad económica (7) fué considerada como algo "extrajurídico", como una idea que por su vaguedad e indeterminación no es apta para constituir un pre-

cepto jurídico. En este sentido se han manifestado autores de tanta autoridad como Giannini, quien estima que "El juicio sobre la idoneidad de un determinado hecho para que sirva de índice de capacidad contributiva está únicamente reservado al legislador, y, por tanto, aún cuando esa idea sea colocada como base de un tributo, constituye un concepto parajurídico que interesa al economista, no al jurista" (8).

El primer esfuerzo teórico por integrar el concepto de capacidad contributiva en el sistema de Derecho tributario fué llevado a cabo, como pone de relieve Palao (9), por Gri^ziotti, en cuya doctrina tal principio desempeña un papel central (10).

En la actualidad, la significación jurídica del principio es unánimemente aceptada, pues, como afirma Saínz de Bujanda, "los fundamentos económicos del concepto de capacidad contributiva -que en modo alguno pueden discutirse- no se deben confundir con la idea de justicia que anima a ese concepto, que es precisamente la que le hace operante en el campo del Derecho tributario" (11). Ahora bien, si puede afirmarse la aceptación generalizada del principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria, no ocurre lo propio cuando se trata de precisar la virtualidad práctica del mismo o, si se prefiere, aceptado que la capacidad contributiva suministra el criterio de justicia impositiva, el problema surge la hora de determinar "qué orientación nos proporciona esta noción ante el problema de la imposición en abstracto sobre una materia determinada" (12).

En esta línea de consideración, y sin ningún ánimo de exhaustividad (13), entendemos que las diversas posiciones ante la orientación concreta que el principio de capacidad contributiva proporcione, pueden sintetizarse en uno de los órdenes siguientes que, en última instancia, podrían reducirse a dos: aquel que concede un contenido propio o autónomo a este principio, y aquel que entiende la capacidad contributiva únicamente en cuanto concreción o especificación de otros principios (14).

En primer lugar estaría la posición de quienes no encuentran, precisamente, un criterio concreto de orientación en la proposición según la cual la carga tributaria debe distribuirse según la capacidad contributiva o, quizás más exactamente, en palabras de Pérez de Ayala, para algunos autores "no puede filosófica y lógicamente demostrarse la conexión existente entre la justicia tributaria y el principio de la capacidad de pago o económica" (15). En este sentido, se ha afirmado que estamos ante "un principio orientador, cuya eficacia se manifiesta no por medio de la deducción, sino como punto de vista fundamental en la discusión de los problemas financieros". El principio de capacidad contributiva es así entendido como un tópico, como los principios generales del Derecho (16). No quiere decirse con ello que la noción de capacidad contributiva esté vacía de contenido, sino que se trata más bien de un problema de indeterminación de ese contenido, razón por la cual podría afirmarse que la capacidad contributiva "no tiene la estructura lógica de un axioma del cual

puedan deducirse según las reglas del razonamiento una cadena de consecuencias" (17).

En segundo lugar nos encontramos con la posición que trata de erigir a la capacidad contributiva como criterio exclusivo de justicia tributaria. Esta orientación, que tiene su origen doctrinal en Italia (18), cree encontrar en este principio el concepto clave para juzgar la legitimidad de las leyes fiscales y para fijar los límites del poder tributario, entendiendo la capacidad contributiva como medida de la justicia de los tributos. En el concepto de capacidad contributiva estarían, pues, encerrados "in nuce" los criterios constitucionales de imposición, que bastaría desarrollar para obtener en sus líneas esenciales el sistema tributario prefigurado por las leyes fundamentales (19).

Frente a esta posición se alza la idea de la delimitación del principio de capacidad contributiva como especificación del principio de igualdad, entendiendo el verdadero significado de esta última como la "interdicción de la arbitrariedad", esto es, como "prohibición de discriminaciones arbitrarias a la luz de la común conciencia jurídica, (que) es, por tanto, la única que permite atribuir al principio correspondiente un contenido propio, independiente, supraordinado a sus posibles especificaciones positivas, las cuales entonces no resultan lógicamente indispensables, y son sólo un fortalecimiento del principio general" (20). El principio de igualdad recobra así su "practicabilidad" en el ámbito tributario, lejos de basarse en un solo concepto: la capacidad con

tributiva (21).

Ciertamente, a nuestro entender, en la actualidad carece de sentido la concepción de la capacidad contributiva como criterio exclusivo de justicia tributaria, o como único criterio para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Pero igualmente, tampoco es posible negar contenido material al principio de capacidad contributiva, reduciendo la idea de justicia de la imposición al principio de igualdad, como si el valor justicia no aportara efectivamente nada a este último (22). Como expresa Paulick, el principio constitucional de igualdad (consagrado en el artículo 3º,1 de la Ley Fundamental de Bonn), contiene a la vez un imperativo de justicia y una interdicción de la arbitrariedad. "Por ello, el principio de igualdad representa para el legislador el mandamiento general de tratar de modo igual lo que es igual y diversamente lo que es desigual de acuerdo con su singularidad, orientándose permanentemente a la idea de justicia" (23).

En este orden de consideración -y si no hemos entendido mal el conocido estudio del profesor Palao-, cuando se habla de "crisis" del principio de capacidad contributiva en puridad lo que se denuncia es la crisis de una determinada concepción de tal principio, más que del principio en sí (24). Dicho con otras palabras, en nuestra opinión, no es posible negar contenido material al principio de igualdad en aras de la capacidad contributiva, ni tampoco puede "limitarse", ni "reemplazarse", la justicia por la igualdad.

Aunque desde posiciones diferentes, la doctrina se ha esforzado por señalar a cada uno de estos principios un distinto ámbito de actuación. En esta línea, La Rosa -a juicio de Palao, el más claro exponente de esta tendencia (25)- escribe: "Cualquiera que pueda ser la solución del problema filosófico de la definición de la justicia en el plano del derecho positivo, principios de justicia distributiva y principios de igualdad parecen tener funciones profundamente diversas y, por tanto, presentarse como irreductibles a una categoría común" (26). También para Gaffuri los principios de capacidad contributiva y de igualdad tienen distintos ámbitos de actuación; sería contradictorio atribuir al primero de dichos principios la doble función de límite y de criterio de distribución de la carga tributaria (27): la que le corresponde es la de constituir el límite máximo a la imposición. Respetando este límite, el legislador es plenamente libre para fijar la carga tributaria de cada contribuyente, atendiendo a los diversos fines políticos que pueden influir sobre la tributación, lo cual elimina el problema de los fines extrafiscales (28), Más allá del límite determinado por la capacidad contributiva (o aptitud para la contribución) comienza la actuación de otros principios constitucionales, y especialmente el de igualdad, distinto de aquél (29).

No obstante, la polémica en torno al contenido de la capacidad contributiva permanece, y de ello encontramos una posición significativa en los últimos trabajos sobre el tema del profesor Pérez de Ayala, donde, a diferencia de otros es-

tudios anteriores (30), expone: "la noción de capacidad económica, dentro de la teoría de justicia social, no integra o dá contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas" (31).

En cualquier caso, el artículo 31,1 de la Constitución "al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

"A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre".

Esta lógica "pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas" (32).

En nuestro sentir, el principio de capacidad contribu-

tiva tiene una significación concreta: la de ser la manera de formular el principio de justicia con referencia al ámbito tributario (33). "Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos de artículo 14 de la Constitución..." (34).

En este sentido, la capacidad contributiva, como principio general del Derecho tributario, y como todos los principios generales del Derecho, tiene mucho de tópico (35); sin embargo, "se impone con la fuerza de la evidencia intuitiva: en efecto, no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea. Posiblemente era éste y no otro el alcance que se atribuía al concepto de capacidad contributiva cuando se intentó por la doctrina jurídica revitalizar el principio" (36). Este era también, en sustancia, el valor que inicialmente se confirió al principio de capacidad contributiva en la doctrina española (37). En este sentido, con claridad escribe Saínz de Bujanda: "La justicia tributaria es, por esencia, parte del

Derecho tributario. En rigor, es su cimentación y su razón de ser... La ciencia económica sumistrará criterios aptos para gravar las rentas, atendido su origen o su altura, con arreglo, por ejemplo, a criterios de igualdad...". Pero, "Es el principio de justicia adoptado el que mueve los resortes técnicos del reparto y el que determina el tipo de conocimientos económicos que han de ponerse en juego para que, ante la conciencia del país, aquel principio gane efectividad... Dados unos determinados supuestos, de los que insoslayablemente hay que partir, el ordenamiento jurídico sólo puede organizar la materia imponible con sujeción a criterios de justicia, de los que únicamente podría prescindirse dando paso a un régimen de opresión o, cuando menos, de frívolo arbitrismo fiscal" (38). Y afirma, a modo de conclusión: "Las normas tributarias sólo serán legítimas si en ellas se establecen tributos justos, y esto sólo acontecerá en la medida en que esas cargas se impongan a los súbditos en orden al bien común y con arreglo a criterios que emanen del Derecho natural". Este "no se limita a la función negativa de señalar los presupuestos inalienables de lo jurídico, sino que es, además, para el Derecho positivo el modelo (de lege ferenda) que muestra la perfección a que debe aspirar y le ofrece una fuente inagotable (principios generales del Derecho) con que completar la irremediable insuficiencia de las normas positivas" (De Castro). La doctrina de estos principios -precisamente por ser generales- es la misma en Derecho tributario que en cualquier otra rama del Derecho, y a ella hemos de remitirnos" (39).

Si a la vista de cuanto antecede nos planteamos la cuestión inicial, esto es, qué significación ofrece el concepto de capacidad contributiva cuando se relaciona con la unidad familiar, hemos de convenir que cuando se señala la capacidad contributiva como fundamento de la unidad familiar lo que quiere expresarse exactamente es que se estima más justo someter a imposición al individuo, no aisladamente considerado, sino considerado dentro del grupo familiar al que pertenece, y conjuntamente con los demás individuos integrados en ese grupo familiar.

En este sentido, la cuestión se plantea tanto en términos de capacidad contributiva absoluta como de capacidad contributiva relativa (40). En cuanto a lo primero, se piensa que la aptitud, en abstracto, para concurrir a las cargas públicas, es diversa según se trate de personas aisladas o de personas que conviven en un grupo familiar. En cuanto a lo segundo, supuesta la capacidad económica absoluta, el legislador se dirige a delimitar el grado de capacidad, lo que lleva a una concreta determinación del "quantum" de la deuda. Obviamente, no quiere decirse con ello que la concreta determinación de la cuantía de la deuda sea consecuencia o resultado exclusivo de la determinación de la capacidad contributiva, sino que, atendidas todas las circunstancias, y supuesta una específica aptitud para contribuir, se instrumentan unos métodos determinados (acumulación de rentas, deducciones por cargas familiares, etc...) que permitan cuantificar en cada caso la prestación tributaria (41).

Al optar por la tributación familiar el legislador puede haber tomado en consideración circunstancias, hechos o conceptos que, en sí mismos considerados, sean ajenos a lo jurídico (en el caso de la unidad familiar, por ejemplo, la existencia de economías de escala), pero ello se hace así en atención, no ya exclusiva sino tampoco principal, a esa realidad económica; sino porque se estima que de esa manera se dá satisfacción adecuada a la idea de justicia (42).

Desde este punto de vista, el postulado de la capacidad económica como fundamento de la unidad familiar puede, obviamente, aceptarse o no; pero como hemos dicho reiteradamente, lo que no puede negarse es que, desde el punto de vista jurídico, el fundamento de la unidad familiar se encuentra en el principio de capacidad contributiva; o lo que es lo mismo, el principio jurídico que anima la realidad unidad familiar y su consideración por la norma tributaria es el de la capacidad contributiva.

En definitiva, este principio presenta una especial significación en la unidad familiar, lo que no presupone necesariamente una significación idéntica en otras instituciones del ordenamiento tributario.

b') La capacidad contributiva como atributo del individuo y la unidad familiar. Observaciones críticas.

Es indudable que la persona física es la gran protagonista de cualquier sistema fiscal. Ello es así porque la

persona física es la gran protagonista del Derecho. El Derecho, definido por ese gran jurista que es el profesor Guasp, como el conjunto de relaciones entre hombres que una cierta sociedad establece como necesarias (43), es una realidad esencialmente humana, en el sentido de que la verdadera materia jurídica está constituida por una relación entre hombres. Esta designación de lo jurídico es, a nuestro entender, lo que debe considerarse implícito en aquella afirmación.

Sin embargo, cuando generalmente se sostiene que la persona física es la gran protagonista del sistema tributario lo que se quiere decir, o lo que se pretende demostrar, es algo bien distinto, que, como es sabido, se relaciona con la imposición sobre las Sociedades. Desde esta perspectiva, se considera que a través de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas en realidad se grava la renta de las personas físicas, que son las únicas que se benefician de las ventajas que procura la actividad del Estado y que sufren el sacrificio del pago del impuesto. Así, al afirmar que cualquiera que sea el impuesto y su naturaleza es siempre, en definitiva, la persona física la que soporta el gravamen, lo que se quiere justificar es la supresión total o parcial de la imposición sobre Sociedades y demás entidades jurídicas o, al menos, manifestar que el fundamento a este tipo de imposición debe hallarse en razones eminentemente prácticas (44).

En esta línea de argumentación, se afirma que la capacidad contributiva sólo la tienen las personas físicas (45), y ello tiene en su base la idea de que la renta constituye, en

su acepción estricta, una magnitud que únicamente se puede aplicar a personas naturales (46). Tal consideración llega a relacionarse así con las diferentes teorías de la definición de la renta, entendiendo que el concepto de renta en función de la "fuente" es una magnitud extraña a las unidades de producción, que sólo puede ser de aplicación a las personas físicas. Y más decididamente se afirma la capacidad contributiva como atributo del individuo si se parte de la renta gastada o consumida como índice de la capacidad económica (47).

Tales opiniones, elaboradas esencialmente en el seno de la Economía financiera tienen, pues, una finalidad y una motivación muy concretas, y no son susceptibles, en nuestra opinión, de ser "trasladadas", sin más al terreno jurídico (48). En buena parte, el predicar la capacidad contributiva como atributo del individuo surge como consecuencia de la consideración de los efectos económicos del impuesto, de manera que el "contribuyente incidido" es siempre, en última instancia, la persona física. El papel fundamental que las aportaciones de la Economía financiera, en materia de efectos económicos del impuesto, desempeña en la tesis de referencia, es innegable si se tiene en cuenta que, sin embargo, los propios economistas postulan el gravamen de la unidad familiar, entendida como unidad de consumo, de manera que es la renta de la familia y no la del individuo la que debe someterse a tributación.

En definitiva, lo que queremos poner de manifiesto es que la afirmación según la cual la capacidad contributiva es

un atributo de la persona física exclusivamente, es algo que está aun por demostrar desde el punto de vista jurídico (49), y de lo cual no pueden derivarse, por tanto, consecuencias, en orden a una aceptación o rechazo de la unidad familiar; esto es, no puede utilizarse, ni positiva ni negativamente, como argumento básico de la imposición individual. Desde un punto de vista jurídico la consideración del problema ha de discurrir por otros cauces y, en esta línea, hemos de retornar a la significación del principio de capacidad contributiva, especialmente de la capacidad contributiva relativa, en el sentido más arriba señalado.

En este orden de consideraciones es francamente significativa la polémica surgida en Italia a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de las rentas de los cónyuges. Como se recordará, el sistema tradicional del "cumulo" en Italia fué declarado ilegítimo por entender la Corte Costituzionale que, entre otras razones, era contrario al artículo 53 de la Constitución, en el que se consagra el principio de capacidad contributiva. Afirma la Corte que tal principio debe entenderse significativo de que "todos son obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su personal capacidad contributiva" (50), lo que lleva a rechazar la imposición familiar.

En verdad, como dice Gallo (51), es evidente que en este razonamiento la Corte ha debido de forzar no poco, aún en el plano literal, la interpretación de la formulación constitucional del principio de capacidad contributiva, por cuan-

to el adjetivo "personal", referido a tal concepto, no existe en aquella formulación (52). En este orden, la interpretación de la Corte es calificada de "exasperantemente individualista" (53).

Cuando se afirma la conveniencia de considerar unitariamente, como "expresión autónoma de capacidad contributiva", toda la renta de la unidad económica constituida por la familia (54), lo que se postula es la determinación de la cuantía del impuesto teniendo en cuenta que la aptitud para concurrir a las cargas públicas de cada individuo es consecuencia, no exclusivamente de su renta personal, sino de la renta conjunta de la familia. En este sentido, estamos ante un problema de capacidad contributiva relativa, que en nada se contradice con el carácter "personal" de la imposición (55), ni con la necesidad de que todo sujeto que sea titular o portador de una manifestación de aquella capacidad venga, como tal, obligado a contribuir a las cargas públicas (56). Cuestión bien distinta, como sabemos, es que de los principios constitucionales (así, de la igualdad jurídica de los cónyuges) se derive la exigencia de reconocimiento de la titularidad pasiva de la relación tributaria a todas y cada una de las personas que contribuyen a la formación de la renta familiar; pero de ello no se deriva, claro está, el principio de imposición separada. Es más, teniendo en cuenta, como quedó expuesto en otro lugar, que el sistema de imposición conjunta o familiar es el que permite una valoración más real, y consiguientemente un tratamiento más adecuado de las cargas personales del

contribuyente, del cual forman parte esencial las circunstancias familiares, resultaría que la unidad familiar se adecúa más exactamente a la "personal" capacidad contributiva de cada perceptor de renta, que el sistema de imposición separada.

La doctrina italiana, con frecuencia harto crítica con la posición del Alto Tribunal, se ha forzado en demostrar que en los argumentos por aquél utilizados se mezclan dos principios distintos. En este sentido, es clara la opinión de De Mita, al decir: "En verdad, igualdad de tratamiento de los cónyuges y capacidad contributiva son dos principios distintos. La igualdad de tratamiento exige que marido y mujer tengan las mismas obligaciones fiscales en relación a una riqueza que bien puede ser común sin que ello contradiga la igualdad. Una vez resuelto el problema de la igualdad de tratamiento en el ámbito de la obligación de declarar y pagar... el problema de la capacidad contributiva debe afrontarse autónomamente" (57).

b) El principio de igualdad. Su insuficiencia para justificar la unidad familiar.

La realización de la idea de justicia es la meta de todo orden jurídico, La justicia y la igualdad tienen entre sí una relación íntima, ya que el principio de igualdad se ha desarrollado a partir de la idea de justicia (58). En este sentido, no es fortuito que, en ocasiones, se haya pretendido agotar el contenido de uno en otro de estos principios. Sin embargo, el principio de igualdad contiene un manda

to concreto: si todas las personas son iguales ante la Ley (art. 14 de la Constitución española), esto significa que la ley tiene que tratar igual lo que es igual, pero ha de tratar de diferente modo lo que es desigual, atendiendo a su peculiaridad. El legislador, dice Paulick, está constitucionalmente obligado a crear un Derecho igual para todo lo que es igual y a tener en cuenta las desigualdades existentes (59). La relación entre la idea de justicia y la igualdad es patente en el artículo 31 de nuestra Constitución, al proclamar: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Si se parte de la aceptación de que la convivencia en una familia incide en la aptitud para contribuir a las cargas públicas, la tributación de la unidad familiar puede considerarse, consecuentemente, como una exigencia del principio de igualdad. Desde esta perspectiva, como dijimos en el capítulo I de este trabajo, se entiende que el sistema de imposición familiar, al equiparar la tributación de las unidades familiares, es el único que dá satisfacción adecuada al principio de igualdad (60). Ahora bien, con independencia de que una proposición de esta índole cobra su verdadero sentido una vez que se haya aceptado el postulado inicial -esto es, que la pertenencia a una familia modifica, cualitativa y cuantitativamente, la capacidad económica del individuo-, pensamos que desde el propio ámbito del principio de igualdad pueden formularse objeciones a la tributación de la unidad familiar.

En primer lugar, un argumento puede hallarse en la arbitrariedad ínsita en la delimitación de lo que constituye la unidad familiar para la norma tributaria (61). El legislador no puede traducir a términos jurídicos la "familia" en sentido económico. Para la ciencia económica es familia el conjunto de personas que se comportan como unidad de consumo, con independencia de los vínculos de parentescos que existan entre aquéllas. Sin embargo, el Derecho no puede acudir, por razones de seguridad jurídica, a un concepto tan indeterminado e inseguro como el de unidad de consumo o uniones de hecho, con lo cual, ante la necesidad de precisar quienes son miembros de una unidad familiar a efectos de su sometimiento al impuesto, no puede menos de realizar una selección arbitraria. Resulta así una disparidad de tratamiento entre situaciones iguales, según existan vínculos jurídicos o no entre las personas que las integran, o según se encuentren o no comprendidas en la definición -limitadora de la realidad- de la unidad familiar, llevada a cabo por el legislador, por exigencias de la seguridad jurídica.

Desde esta perspectiva, bien pudiera entenderse que esta disparidad de tratamiento carece de justificación, puesto que deriva esencialmente de la concreta determinación normativa de la realidad unidad familiar, en la que forzosamente hay una gran dosis de discrecionalidad, más que de una diferencia real entre unas y otras situaciones familiares. La tesis de la igualdad en sentido material, entendida como "prohibición de discriminaciones arbitrarias a la luz de la común conciencia jurídica" (62) constituye una seria objeción a la

unidad familiar. Así las cosas, no puede dejar de recordarse la argumentación de la Corte Costituzionale al considerar inadecuado e irracional el sistema normativo que previene para los cónyuges un tratamiento fiscal más oneroso que el previsto para las personas que conviven sin estar unidas en matrimonio, aunque la situación sea semejante, puesto que en ambos casos se benefician de las supuestas ventajas económicas derivadas de la vida en común (63).

No obstante, debe reconocerse igualmente la relatividad de toda esta problemática, lo que es evidente si tenemos en cuenta que la supuesta arbitrariedad implícita en la definición normativa de la unidad familiar puede no considerarse como tal verdaderamente, por cuanto atiende, precisamente, al principio de la seguridad jurídica. Dicho con otras palabras: "Se lesiona el principio de igualdad cuando no sea posible encontrar para un trato igual o una diferenciación establecida por el legislador un fundamento razonable, resultante de la naturaleza de la cosa o de cualquier modo convincente, es decir, cuando la regulación dispuesta por el legislador tenga que calificarse de arbitraria" (64). Y es claro que en el problema de la definición normativa de la unidad familiar existe un fundamento razonable, una razón que la justifica: dar adecuado cumplimiento a la seguridad jurídica. Desde este punto de vista, la disparidad de tratamiento puede dejar de considerarse arbitraria. Por otra parte, cabe también plantearse (por lo que a la concreta situación "matrimonio jurídico"- "matrimonio de hecho se refiere"), si verdaderamente aque

lla disparidad de tratamiento resulta de la "naturaleza de la cosa", en el sentido de que la "comunidad económica" que se produce en uno y otro caso sea de diferente índole (65). Al respecto es significativo el Proyecto de Ley de nuestro IRPF, en cuya exposición de motivos se decía que si bien, por un lado, las razones que justifican la imposición de la unidad familiar puede entenderse igualmente aplicable a las situaciones de hecho, por otro, además de la dificultad práctica de probar dichas situaciones "en estos casos es bastante menor el riesgo de que sus miembros redistribuyan entre sí sus rentas con objeto de eludir el impuesto". (66).

La segunda objeción que puede formularse a la tributación de la unidad familiar desde el principio de igualdad se concreta en el hecho de que la formulación constitucional del mismo, como principio informador de todo el ordenamiento jurídico, queda referida a los individuos, y no a las unidades familiares. En este sentido, recuerda Neumark (67) que la Ley Fundamental de Bonn dice inequívocamente que "todas las personas son iguales ante la Ley" (68), y no que "todos los matrimonios considerados como unidad son iguales ante la Ley", ni mucho menos que "todos los matrimonios son unidades que deben equipararse, ante la Ley, a los individuos (solteros)" (69). La tributación de la unidad familiar parte de un determinado criterio para la comparación de la carga fiscal, comparación que se establece entre la carga tributaria global que soporta la unidad familiar considerada y otras unidades o individuos (70); esto es, se tiende a equiparar la tributación entre las diferentes "unidades" de imposición, no entre los individuos.

Lo que cabe preguntarse entonces es si este planteamiento es compatible con la formulación constitucional del principio de igualdad (71), que queda referido a los individuos, y no a las unidades familiares.

B.- fundamento extrajurídico.

En más de una ocasión a los largo de estas páginas hemos puesto de relieve la importancia del fundamento extrajurídico de la unidad familiar. Baste con recordar que las razones aducidas en la exposición de motivos del Proyecto de Ley del IRPF para justificar la configuración de la familiar como unidad contribuyente son, exclusivamente, de la expresada naturaleza (72). En concreto, se afirma: "Las razones para considerar a la familia... como unidad contribuyente son de dos tipos. En primer lugar, se argumenta con razón que el agrupamiento de personas que hacen la vida en común suponen ciertas economías de escala y, por consiguiente, una mayor capacidad de pago de la que resultaría de considerar a cada sujeto aisladamente. Por otra parte, también es evidente la dificultad de discernir, en el caso de la familia, tanto los ingresos como los gastos que puedan corresponder a cada miembro, separación que resulta crucial en el caso que nos ocupa, por tratarse de un impuesto progresivo en el que cabe lograr ventajas mediante redistribuciones aparentes de renta, si cada miembro de la familia tributase aisladamente" (73).

En este momento hemos de destacar los dos argumentos básicos que aquí se contienen para justificar la imposición

de la unidad familiar: la existencia de economías de escala y el constituir ésta una medida para evitar las distribuciones ficticias de renta entre los miembros de la familia, con el propósito de eludir la progresividad del impuesto. Aunque, en parte, ya nos hemos ocupado del tema en la primera parte de este trabajo, al considerar el fundamento del sistema de imposición conjunta, a cuyo lugar nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias, pueden añadirse aquí otras observaciones al respecto, que exponemos a continuación.

a) La existencia de economías de escala.

Dado que el concepto de "capacidad" se refiere necesariamente a una aptitud efectiva y, por tanto, existente en concreto, cierta y actual, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias (74). Así, es evidente la trascendencia que adquiere el que verdaderamente el hecho de la convivencia origine ciertas economías esenciales, ahorros en la satisfacción de las necesidades, que se traduzcan en un efectivo incremento de la capacidad económica. Si ello es así, y la teoría económica, aun con diferencias entre unos y otros autores (75) parece demostrarlo de manera irrefutable (76), existen "indicios" (77) suficientes para estimar cierta la proposición de que la convivencia familiar incide en la capacidad contributiva de los individuos que integran aquel grupo (78). Aunque, en todo caso, sigue subsistiendo aquella petición de principio en punto a la aceptación o rechazo de tal proposición, por cuanto con estas razones no se desvirtúan

los caracteres de elección de base esencialmente ideológica que en ella subyace (79).

Por otra parte, parece existir una cierta contradicción en el hecho de la "creación jurídica" de la unidad familiar por razón de las economías de escala, por un lado, y, por otro, establecerse medidas correctoras de la progresividad derivada de la acumulación de las rentas. El planteamiento económico, aisladamente considerado y llevado hasta sus últimas consecuencias, es incompatible con la adopción de tales medidas (80). Sin embargo, esa contradicción es, en todo caso, meramente aparente, ya que si bien la realidad económica del grupo familiar puede hacer aconsejable su consideración unitaria a efectos fiscales, ello no implica necesariamente que, desde el punto de vista jurídico hayan de aceptarse todas las consecuencias que se derivan el planteamiento económico; particularmente, y por lo que aquí y ahora nos interesa, que los ahorros esenciales de la convivencia hayan de tener un reflejo cuantitativamente idéntico en la determinación de la prestación tributaria. Asimismo, cabe pensar que con tales medidas lo que se intenta es corregir la posible inadecuación entre la progresividad de la tarifa y la valoración cuantitativa de las efectivas economías de escala. Tales motivos, que pueden darse de manera concurrente, explican la adopción por parte del legislador (81) de medidas correctoras de la progresividad que, en principio, como decimos, pudieran entenderse contrarias al propio fundamento de la consideración por el ordenamiento tributario de la realidad social y económica que constituye la unidad familiar.

b) La unidad familiar como medida contra el fraude.

La consideración de la familia como unidad contribuyente a efectos del IRPF tiene un claro motivo, como recordaba el Proyecto de Ley, en la finalidad de evitar que mediante distribuciones aparentes de renta entre los miembros de aquélla se obtenga una ventaja o un beneficio de reducción de la deuda impositiva, contrario a la progresividad del impuesto. Desde esta perspectiva, la unidad familiar constituye claramente una medida contra el fraude.

Al hablar aquí de fraude nos referimos, no al "fraude tributario" o "infracción tributaria de defraudación", sino al "fraude de ley tributaria" (82). Como es sabido, la primera se caracteriza porque, habiéndose producido el hecho imponible y habiendo surgido, por tanto, a cargo del sujeto pasivo la deuda tributaria, ésta se intenta ocultar total o parcialmente a la Administración. Por el contrario, el fraude de ley tributaria se caracteriza por la consecución de un resultado igualmente ventajoso para el sujeto que lo practica, pero conseguido mediante una conducta que impide que surja el presupuesto de hecho. Estos supuestos son calificados en la doctrina italiana como "evasione" y "elusione d'imposta", respectivamente. Una clara distinción entre evasión y elusión en el sentido antes señalado, es bien trazada por Antonini: mientras que la evasión consiste en la ocultación del presupuesto de hecho ya verificado, la elusión se orienta a impedir que surja el presupuesto de hecho (83); esto es, se intenta "eludir" (de ahí su denominación) la realización del presu

puesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de un resultado económico análogo (84). Este supuesto en nuestro Derecho se conoce con la expresión "fraude a la ley tributaria" (85) y es precisamente el que se intenta evitar mediante la tributación de la unidad familiar.

La represión del fraude de ley es tenida en cuenta no sólo para el establecimiento de la imposición conjunta de los miembros de la familia, o sea, para la designación de la unidad familiar como unidad contribuyente, sino que también es ésta la razón que explica numerosos puntos concretos del tratamiento de la unidad familiar. Dicho con otras palabras, el recurso al fraude de ley se presenta también como el fundamento del régimen de la unidad familiar: basta con pensar en la intrascendencia de la emancipación de los hijos a efectos de su exclusión de la unidad familiar, como hemos visto, o en la no relevancia de las separaciones matrimoniales de hecho. Ello no obstante, el problema que al respecto puede plantearse se concreta, como es obvio, en la procedencia o improcedencia del recurso al fraude de ley en punto a una justificación de la unidad familiar. En este sentido cabe distinguir dos vertientes o aspectos: uno, relativo al fraude de ley en general: la ilicitud del mismo; otro, específico de la unidad familiar: hasta qué punto el fraude de ley puede considerarse explicación suficiente de aquélla.

Por lo que se refiere a lo primero, frente a la aceptación generalizada de la ilicitud del fraude a la ley en el

Derecho común, no ocurre lo mismo en el Derecho tributario (86). Ello se debe, como pone de manifiesto Palao, "a la inercia de la concepción de las leyes tributarias como leyes penales, restrictivas de la libertad personal", así como a "la conciencia social que, especialmente en algunos países, no reprueba el incumplimiento de los deberes fiscales, sino que, antes bien, mira complaciente y aprobadora, considerándolos como muestra de ingenio y habilidad, los sutiles recursos que el contribuyente despliega en la lucha contra el fisco" (87).

Sin embargo, el fraude de ley tributaria no presenta unas características conceptuales o identificadoras diversas de las que califican al fraude de ley en el Derecho común, por lo cual, no existe razón alguna, en nuestra opinión, para objetar la ilicitud del fraude a la ley tributaria (88). Los requisitos del fraude a la ley, según F. de Castro (89), son:

- que admitir la validez del acto contraría la finalidad práctica de una ley, suponga una violación de la misma (90);

- que sea necesario hacer jugar el concepto de fraude: no se puede hablar de fraude sino cuando fracasan otros procedimientos jurídicos (91);

- que la ley en que se ampare el acto (ley de cobertura) no lo proteja suficientemente, que el acto considerado no sea el supuesto normal de la ley de cobertura (92);

- que el acto produzca un daño a un tercero, un perjuicio al Estado, o contradiga los principios generales del Derecho.

La ilicitud del fraude a la ley tributaria, y más concretamente, la ilicitud de las distribuciones ficticias de renta entre los miembros de la familia, se fundamenta con claridad en que mediante aquellas lo que se intenta conseguir es la no satisfacción de un impuesto que en realidad "es ya debido" (93). Se defrauda así la Ley reguladora del IRPF, eludiendo la progresividad inherente a este tributo, con un perjuicio para la Hacienda Pública. En la transmisión de un bien productor de renta o en la concesión de emancipaciones con la finalidad señalada, es patente la no coincidencia entre el fin perseguido y la forma jurídica adoptada (94), existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes (95), discrepancia que se intenta encubrir mediante una apariencia jurídica.

Naturalmente, lo que puede suscitarse en este punto, aceptada la calificación de fraude de ley de tales conductas, es la procedencia de la norma general sancionadora, esto es, no la creación de la unidad familiar, sino la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 24,2 de la LGT, por lo que a nuestro ordenamiento jurídico se refiere. A nuestro juicio, y desde esta perspectiva, la adopción de la figura de la unidad familiar se encuentra justificada, teniendo en cuenta la dificultad práctica de reconducir cada supuesto concreto que en la realidad se produjera, al ámbito de dicho precepto (96).

Por otra parte, como pone de relieve Sáinz de Bujanda (97), el legislador puede combatir el fraude mediante la configuración técnica de los hechos imponibles, de tal manera

que las posibilidades de no pagar el impuesto queden suprimidas o reducidas a proporciones mínimas, así como organizando procedimientos de liquidación, inspección y recaudación que hagan estériles los intentos de elusión (98). Esto es precisamente lo que ocurre en la unidad familiar: mediante la acumulación rentas a efectos de determinación de la deuda tributaria se evita no tanto la posibilidad de actuación de los particulares como los efectos defraudatorios que de ella pudieran derivarse; esto es, no se prohíbe, por ejemplo, las transmisiones de bienes entre miembros de la familia, sino que mediante una determinada configuración de los elementos constitutivos del tributo y de su aplicación y exacción, se hacen irrelevantes las posibles conductas defraudatorias. Nada puede objetarse en base a una restricción de la esfera de libertad de los particulares (99), econtrándose justificada la adopción de tal medida.

Ahora bien precisamente por las consideraciones que preceden, la adopción de la unidad familiar, en cuanto medida antielusoria, sólo está justificada respecto de la realidad en que es posible o presumible tal actuación fraudulenta. Concretamente, ello es así con relación a determinadas categorías de rentas o rendimientos (las derivadas del capital y, en menor medida, las procedentes de actividades empresariales y profesionales) y de determinadas situaciones o actuaciones (como pueden ser la adopción de un convenio regulador de la separación entre los cónyuges, o la emancipación de los hijos). Sin embargo, nuestro legislador tributario ha acogido la figura de la unidad familiar con una extensión y otorgando

le un régimen jurídico que no siempre se encuentra justificado desde la perspectiva de la represión del fraude; basta pensar en la acumulación de las rentas del trabajo dependiente, en las que es prácticamente imposible una distribución fraudulenta, o en la absoluta intrascendencia de toda separación matrimonial, salvo que haya recaído sentencia judicial al respecto y aunque pueda probarse fehacientemente. En ocasiones, estas medidas pueden encontrarse justificadas en razón de otros argumentos (así, para la acumulación de las rentas de trabajo dependiente, con relación a las cuales igualmente puede entenderse aplicable el principio contributivo), pero en otras, no cabe más explicación que una extensión indiscriminada de la unidad familiar, lo cual es a todas luces reprobable.

En definitiva, la calificación como ilícitas de determinadas conductas que pueden llevarse a cabo en el seno de la familia con el propósito de eludir el tributo, justifica la adopción de la figura de la unidad familiar, de manera que se prescinda de lo individual y característico de cada caso, reemplazándolo por lo típico y común, con independencia de que las actuaciones que se hacen irrelevantes a efectos del Impuesto tengan o no una finalidad fraudulenta. Pero la utilización de tal medida no puede hacerse indiscriminadamente; antes al contrario, es necesario descubrir los supuestos, hechos o situaciones en los cuales la elevación a norma general se encuentra justificada por la propia naturaleza de las cosas. De no ser así, estaremos ante una extensión injustificada y en este sentido arbitraria, de la figura de la unidad familiar.

2. FUNDAMENTO DEL REGIMEN DE LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- La unidad familiar como fórmula de garantía del crédito tributario.

El principio de capacidad contributiva puede justificar la figura de la unidad familiar en cuanto unidad contribuyente, esto es, el principio contributivo explica el establecimiento de un sistema de imposición conjunta o acumulada. Pero, como sabemos, la acumulación se produce en el terreno de la valoración y cuantificación de la base imponible, siendo compatible, sin embargo, con la utilización de muy diversas fórmulas en plano de la subjetividad tributaria.(100). No obstante, la solución más frecuente y la más adecuada al ámbito del Derecho tributario (101), en el que se trata de garantizar al máximo los derechos del Fisco, es la atribución de aquélla titularidad a todas las personas que hayan contribuido a la formación de la renta familiar, disponiéndose la responsabilidad solidaria de las mismas.

Nuestro IRPF no constituye una excepción a esta regla, estableciendo la obligación solidaria de los sujetos pasivos que componen la unidad familiar (art. 4º,2 de la Ley), y atribuyendo la responsabilidad solidaria de los mismos frente a la Hacienda Pública (art. 31,2 de la Ley).

Como ha puesto de relieve Soler Roch, el motivo determinante para la opción de la solidaridad frente a la Hacienda Pública de los sujetos pasivos que integran una unidad fami-

liar debe buscarse "en un interés básicamente garantista; lo que se pretende, en definitiva, es garantizar al máximo la realización del crédito tributario, evidentemente más protegido frente al deudor solidario que en una obligación de régimen mancomunado; de ello es consciente nuestro legislador tributario, como demuestra al establecer, en la Ley reguladora del Impuesto, las reglas a las que debe ajustarse el prorrateo de la deuda, que deberán, en todo caso, efectuar los miembros de la familia 'con carácter interno', tras haber respondido solidariamente frente a la Hacienda Pública; la prioridad en la realización del crédito tributario se muestra así como la 'ratio' de la norma contenida en los artículos 4º, 2 y 31 de la Ley reguladora del IRPF" (102).

La ley tributaria utiliza la solidaridad como medio para proteger el interés del acreedor en la prestación, no diferenciándose, por tanto, de la función que la misma cumple en el ámbito de la obligación del Derecho civil, en el que es unánimemente admitida la finalidad garantista de la solidaridad pasiva (103). De esta forma, la solidaridad se establece no sólo para asegurar la configuración de la obligación tributaria, que es, sin embargo, lo que ocurre en aquellos sistemas en que la solidaridad se combina con la ejecución separada, sino también y de manera principal, para asegurar el cumplimiento de la prestación (104).

Esta fórmula, en opinión de la profesora Soler Roch, y "sin perjuicio de la consideración de otros posibles sistemas, es, en principio válida desde el punto de vista jurídico-

co. Las tensiones que pudieran producirse entre el principio garantista y el principio contributivo están salvaguardadas por las normas relativas al prorrateo de la deuda tributaria, destinada a mantener el necesario equilibrio entre ambos intereses, de modo que la mayor garantía del crédito tributario no impida que cada persona cumpla con el deber de contribuir, en última instancia, en proporción a su esfuerzo económico individual" (105). No obstante, es evidente que en la práctica pueden producirse no pocos casos en que la insolvencia de un miembro de la unidad familiar haga irrelevante de hecho la norma del prorrateo interno, con lo cual se vulnera verdaderamente el principio contributivo y se evidencia que la solidaridad responde, en última instancia, a la mayor garantía del crédito tributario (106).

B.- Otras razones.

Las razones que explican el régimen de la unidad familiar en nuestro IRPF, como ya quedó indicado, son ajenas al principio de justicia. Junto a la atribución de responsabilidad solidaria como medio de garantizar el crédito tributario, las consideraciones que pueden hacerse sobre la unidad familiar se centran especialmente en las ventajas que la misma presenta desde un punto de vista práctico. A estos efectos, son dos, en nuestra opinión, los tipos de ventajas que se manifiestan con mayor claridad: ventajas administrativas y ventajas recaudatorias. A ello habría que añadir la consideración del fraude como motivo que explica muchas de las normas

que integran el régimen de unidad familiar, a lo que ya nos hemos referido.

b) Ventajas de la unidad familiar desde el punto de vista administrativo.

El establecimiento de un sistema de tributación familiar es compatible con muy diversas posibilidades no sólo en el terreno de la subjetividad de la obligación tributaria, sino también en el ámbito del deber de declarar. Sin embargo, la generalidad de los sistemas fiscales en que se dispone el régimen de acumulación, y nuestro IRPF tampoco constituye una excepción en este punto, establecen la exigencia de declaración conjunta de los miembros de la familia, atribuyéndose la titularidad de dicho deber sólo a determinadas personas de las que integran el grupo familiar (107). Las razones para ello son de índole esencialmente práctica: la declaración única en el seno de la familia simplifica la gestión tributaria y ofrece a la Administración financiera unas posibilidades de control considerablemente mayores que si el Impuesto se aplicase a cada individuo aisladamente considerado, o se dispusiera una exigencia distinta a la de declaración conjunta. El mismo fundamento debe hallarse en la norma que dispone la sujeción al deber de declarar únicamente a los miembros de la familia que tienen capacidad de obrar (108).

b) Ventajas de la unidad familiar desde el punto de vista recaudatorio.

Desde el punto de vista recaudatorio la unidad familiar supone indudablemente ventajas para el Fisco, que pueden apreciarse desde diversas perspectivas.

El interés del resultado recaudatorio es evidente, puesto que la acumulación de las rentas supone la aplicación de un tipo de gravamen que da lugar a una cuota tributaria mayor que la que correspondería a la deuda conjunta que hubiese sido determinada separadamente para cada perceptor de renta de la familia (109). Esta ventaja se neutraliza cuando las rentas, separadamente consideradas, alcanzan el tipo marginal de la escala, pero, claro está, la incidencia real de este supuesto es mínima.

Si este hecho es de fácil constatación, cuestión radicalmente distinta es la cuatificación, siquiera de manera aproximada, de esta ventaja recaudatoria (110). La dificultad de cuantificar la ventaja del resultado recaudatorio que la acumulación de rentas en el seno de la familia supone, puede convertirse en una razón adicional, no para su establecimiento, sino para su mantenimiento en el sistema tributario. En momentos de grandes necesidades financieras, la supresión de la acumulación de las rentas puede verse relegada, frente a otras medidas en las cuales sea posible prever su incidencia recaudatoria.

Por otra parte, las ventajas del resultado recaudatorio no derivan únicamente del hecho de la acumulación, sino que también, indirectamente, al eliminar las posibles distri-

buciones ficticias de renta, se suprime la posibilidad de elu
dir la progresividad del impuesto, de donde se obtiene un be-
neficio suplementario respecto a la tributación separada
(111).

Junto a estas ventajas debe constatarse la aplicación
del coeficiente corrector de la deducción general cuando más
de un miembro de la unidad familiar obtiene renta, si bien
únicamente en la parte del índice corrector que excede de la
unidad puede verse una medida correctora de la progresividad
"acumulada" (112), puesto que, de tributar separadamente, ta-
les rentas tendrían de por sí derecho a la aplicación de la
deducción general.

De cualquier forma, la supresión de la unidad fami-
liar, frente a lo que se piensa en ocasiones, no tiene por
qué abocar necesariamente en una disminución del gravamen de
los miembros de la familia. El problema tiene en su origen
una determinada toma de posición respecto a como debe distri-
buirse la carga tributaria; prevista la acumulación se dispo-
ne una determinada tarifa del Impuesto, que se verá modifica-
da caso de disponerse la tributación separada. No podemos de-
jar de mencionar en este punto las palabras del diputado Lo-
zano Pérez, al discutirse en el Pleno del Congreso el Proyec-
to de Ley del Impuesto: "Nosotros podemos decir ahora: divi-
damos por dos las rentas del matrimonio, que tributen separa-
damente, con lo cual Hacienda va a ingresar menos, pero, auto-
máticamente, tenemos que elevar los tipos de gravamen" (113).
Estas palabras ponen de manifiesto que la supresión de la uni

dad familiar lo que supone es una diferente distribución de la carga fiscal, que recaería en parte sobre los solteros y en parte sobre el miembro de la unidad familiar que obtuviese la renta más elevada; asimismo, las familias en que sólo un miembro obtiene renta, también vería incrementada la deuda tributaria. El incremento de los tipos de gravamen, probablemente haría que la suma de las deudas tributarias pagadas por las personas del grupo familiar perceptoras de renta, no fuese en muchos casos inferior a la que satisfacen tributando conjuntamente. Naturalmente no pretendemos con estas observaciones justificar un mantenimiento de la unidad familiar; lo único que queremos manifestar es que la supresión de la misma no implica "ex necesse" una disminución de la carga fiscal para los grupos familiares (114). Cuestión radicalmente diversa, que no estamos considerando aquí, es que por múltiples razones, se considere preferible un sistema de imposición distinto al de la unidad familiar tal como viene configurada en la actual normativa del Impuesto. Este, insistimos, es un problema sustancialmente distinto, y sobre el que ningún juicio de valor estamos manifestando. Lo único que en este punto queremos subrayar es que acumulación, tarifa a aplicar y deducciones de la cuota, constituyen un todo unitario que no puede valorarse sino unitariamente, como conjunto (115). Cualquier otra observación quizás fuese más fácil de formular, pero sin duda sería menos realista. Y ello por la razón insoslayable de que, como con frase algo más que afortunada expresara Gastón Jêze, la existencia de gastos implica la necesidad de cubrirlos.

3. EL PROBLEMA DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA UNIDAD FAMILIAR: UNA REFERENCIA.

Un estudio sobre la unidad familiar quedaría forzosamente incompleto si no nos refiriéramos al problema de la posible inconstitucionalidad del régimen previsto en el Impuesto para la acumulación de las rentas familiares. El tema ha sido suscitado en diversas ocasiones por la doctrina (116) y también cabe encontrar alguna referencia jurisprudencial al mismo (117).

Diversos preceptos constitucionales pueden ser aducidos como contrarios al régimen de la unidad familiar. Así, el profesor Ramallo, al analizar la incidencia de la Constitución española en la Ley del IRPF, en punto a la regulación de la unidad familiar, alude al artículo 18,1 y al artículo 39,1, en los que se hace referencia a la familia (118). Para Ramallo, al amparo del primero de los citados preceptos, en el que "Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen", "quizá puedan plantearse límites a las actividades inspectoras o investigadoras que, en virtud de la solidaridad de los miembros de la UF, podrán ir dirigidas contra cualquiera de ellos y en relación a cualquiera de ellos" (119). Asimismo, el artículo 39,1, según el cual "Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia", pudiera suponer que el Tribunal Constitucional español hubiera de introducir modificaciones al principio de acumulación, por cuanto, "por un lado, supone una obligación a los poderes públicos, y, por

otro, la obligación es de dar protección, lo cual es un término no interpretable como favorecer y, en cualquier caso, como impedir la discriminación frente a situaciones no familiares, tanto en el terreno económico como en el jurídico" (120).

No obstante, entiende Ramallo que "hoy no van a ser tanto los argumentos de defensa de la familia (su no penalización o discriminación fiscal) los que van a prestar fundamento para rechazar la acumulación de rentas, cuanto los argumentos, igualmente constitucionales, de la capacidad económica (artículo 31,1) o el genérico de la igualdad (art.14)" (121).

Para el profesor González García, la inconstitucionalidad del tratamiento dispensado a la familia por el IRPF, habría que reconducirlo a tres preceptos constitucionales, si bien entiende que esta reconducción plantea muy diversos problemas (122). En primer lugar considera el citado profesor que "La violación del principio de igualdad... es patente, tanto en lo que se refiere a la responsabilidad solidaria de los sujetos pasivos integrantes de la unidad familiar frente a los no integrantes, como en lo relativo a la acumulación de sus rentas o al dispar régimen de deducciones establecido para unos y otros. Pero a pesar de ser evidente y fácilmente demostrable, no parece decisivo, excepto en cuanto a la solidaridad -que está absolutamente injustificada-, traer a colación el principio de igualdad". Es decir, para González García "el principio de igualdad no constituye el centro del problema" (123). Tampoco cree que sea decisivo, "a pesar de su contundente claridad, el art. 139,1". Y continúa: "Puede ser

suficiente en Alemania, donde la protección a la familia es una cuestión de aplicación de la Constitución objetivable. Pero mucho me temo que en España el tema se vaya a prestar a interpretaciones ideológicas..." (124). Por ello, concluye el profesor González García que "el tratamiento de las rentas familiares es un problema esencialmente cuantitativo, siendo, por tanto, su confrontación con el principio de capacidad contributiva, el cauce adecuado para dirigir su casación constitucional. Primero, porque la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sólo puede entrar en juego una vez que se hayan cubierto otras obligaciones jurídicas de carácter prioritario, entre las que, en primer lugar, se encuentra el deber de alimentos y educación. La cobertura de estos gastos, que la Constitución recoge en su art. 35, no puede ser desconocida por el legislador fiscal a la hora de fijar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de las cargas públicas. Un régimen tributario que viole este principio elemental podrá ser jurídico, pero desde luego no es justo" (125).

En nuestra opinión, y tal como se deduce de lo expuesto al tratar el fundamento de la unidad familiar, a donde nos remitimos, un juicio de legitimidad de esta materia habría de considerar fundamentalmente el principio de igualdad, consagrado en el artículo 14, y su manifestación concreta en el ámbito tributario, contenida en el artículo 31 (126). Ahora bien, una vez que hemos dejado constancia del problema que aquí se suscita, sería irresponsable por nuestra parte aventur

rar cualquier tipo de conclusión al respecto. Indudablemente, el precedente de la declaración de inconstitucionalidad en Alemania e Italia de la tributación familiar conjunta, es un hecho, o un dato, que gravita sobre la regulación de la unidad familiar contenida en el IRPF de 1978. Ello no obstante, es difícil extraer conclusiones, ya en sentido positivo, ya en sentido negativo, de los razonamientos del "Bundesverfassungsgericht" o de la "Corte Costituzionale", por cuanto los motivos que determinaron en ambos casos la declaración de ilegitimidad de la acumulación son difícilmente trasladables a nuestro ordenamiento. Particularmente, el argumento esencialmente invocado para considerar la inconstitucionalidad del "cumulo" en Italia, como se recordará, se concretaba en el hecho del no reconocimiento de subjetividad a la mujer casada, no legal y efectivamente separada, situación que no se produce en la actual normativa de nuestro tributo. Por otro lado, la derogación en Alemania de los párrafos 26 y siguientes de la "Einkommensteuergesetz" fué consecuencia, básicamente, del principio constitucional de protección a la familia, y aunque, en este sentido, cabe invocar el artículo 39,1 de la Constitución española, nos parece ciertamente dudoso que de tal precepto pueda derivarse el rechazo de la acumulación de las rentas familiares (127). Unicamente la consideración de la existencia de un "principio de imposición individual" ("Grundsatz der Individualbesteuerung"), contenida en la decisión del Tribunal Constitucional alemán, pudiera ser invocada para el caso español, y fundamentalmente, como hemos dicho, en cuanto a la relación del mismo con el principio

constitucional de igualdad, que queda referido a los individuos y no a las unidades familiares.

4. CONCLUSIONES.

Desde un punto de vista jurídico, el fundamento de la unidad familiar responde al principio contributivo. Es la idea de que la convivencia en un grupo familiar modifica cualitativa y cuantitativamente la capacidad económica del individuo, lo que anima a esta figura y la hace operante en el plano tributario. Sin embargo, esta proposición, como la propia noción de capacidad contributiva, entraña más una petición de principio que una argumentación en función de términos puramente racionales.

La consideración de la capacidad económica como atributo exclusivo de la persona física no constituye, a nuestro entender, una seria objeción a la imposición de la unidad familiar, ya que cuando se afirma la conveniencia de considerar unitariamente, como expresión autónoma de capacidad contributiva, toda la renta de la unidad económica constituida por la familia, lo que se postula, en realidad, es la determinación de la cuantía del impuesto teniendo en cuenta que la aptitud para concurrir a las cargas públicas de cada individuo no es consecuencia exclusiva de su renta personal, sino de la renta conjunta de todos los miembros de la familia.

El principio de igualdad se manifiesta insuficiente para justificar la figura de la unidad familiar. Primero, porque la realidad social y económica que constituye la familia no puede trasladarse exactamente al campo del Derecho tributa

rio. El legislador tributario no puede traducir a términos jurídicos la unidad familiar en sentido económico, por exigencias del principio de seguridad jurídica, teniendo que acudir a la existencia de vínculos jurídicos entre las personas que la integran y realizando en todo caso una selección arbitraria de los supuestos que constituyen unidad familiar. Resulta así una disparidad de tratamiento entre situaciones iguales, según que queden o no comprendidas en la definición -limitadora de la realidad- llevada a cabo por el legislador tributario.

Por otra parte, el principio constitucional de igualdad queda referido a los individuos, no a las unidades familiares o matrimonios, de manera que la finalidad básica del sistema de imposición familiar -equiparar la tributación de las distintas unidades fiscales- puede entenderse contraria a la propia formulación constitucional de aquel principio.

Desde un punto de vista extrajurídico, la unidad familiar tiene en su base elementos de índole esencialmente económica, por cuanto la existencia de economías de escala que se originan en el seno de la convivencia es lo que, en última instancia, explica una alteración de la capacidad económica de las personas que componen el grupo familiar.

Especial importancia presenta también, desde una perspectiva parajurídica, la función que la unidad familiar cumple como medida contra el fraude, lo que se ofrece como explicación no sólo de la consideración de la unidad familiar como

unidad contribuyente, sino que también constituye la "ratio" de muchas de las normas del régimen de la unidad familiar.

Con independencia de que las distribuciones ficticias de renta entre los miembros de la familia, la concesión de emancipaciones en fraude de ley fiscal, etc..., pudieran re-conducirse al artículo 24,2 de la Ley General Tributaria, la opción legislativa por la figura de la unidad familiar se encuentra justificada, ya que la generalización de aquella forma de fraude haría prácticamente imposible su control y fiscalización. Hay que tener en cuenta, además, que con esta medida no se coarta ni se restringe la esfera de libertad de actuación de los particulares, sino que únicamente se hacen inoperantes a efectos fiscales determinados comportamientos, que siguen siendo perfectamente válidos en los demás ámbitos, distintos al del IRPF.

Ello no obstante, la adopción de la unidad familiar en cuanto medida antielusoria, sólo estará justificada, precisamente, respecto de aquella realidad y aquellas conductas de las que pueda presumirse en términos generales una finalidad fraudulenta. De no ser así, estaremos ante una extensión arbitraria de la figura de la unidad familiar.

La consideración del fundamento del régimen de la unidad familiar en nuestro IRPF manifiesta que los motivos que explican y la finalidad que persigue la concreta regulación legal de aquélla no responden, con carácter general, a una

exigencia de justicia. La responsabilidad solidaria ante el Fisco de todos los miembros de la unidad familiar, por el total importe de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación, responde a un interés básicamente garantista. La Ley del IRPF dispone la responsabilidad solidaria de los sujetos pasivos integrados en la unidad familiar como fórmula de garantía del crédito tributario, y no sólo para asegurar la configuración de la obligación tributaria, lo que podría conseguirse igualmente con un fórmula de tipo mancomunado o limitando la ejecución a la parte de cuota que corresponda a cada sujeto pasivo.

En definitiva, la solidaridad de la unidad familiar es un instituto eminentemente garantista, que, aunque sea válido desde el punto de vista jurídico, puede ocasionar de hecho graves problemas en situaciones de insolvencia de un miembro de la unidad familiar; problemas que no se ven resueltos por el prorrateo de la deuda tributaria, ya que éste se desenvuelve exclusivamente a efectos internos, entre quienes integren la unidad familiar, pero no frente a la Hacienda Pública.

La unidad familiar presenta también ventajas desde el punto de vista administrativo y desde el punto de vista recaudatorio. La exigencia de declaración conjunta, por un lado, y la atribución del deber de declarar sólo a los miembros de la unidad familiar que tienen capacidad de obrar, por otro, supone una considerable simplificación de la gestión tributaria.

El interés del resultado recaudatorio es también evidente, ya que la fórmula prevista por el legislador para los supuestos en que se verifique la acumulación rentas es mínima, cuantitativamente hablando. La ventaja del resultado recaudatorio, frente a un sistema de imposición individual, se obtiene no sólo de la acumulación de las rentas, sino también, indirectamente, de la supresión de los efectos de las posibles conductas fraudulentas de cara a la progresividad del tributo, lo que supone, como es claro, un beneficio adicional.

Por último, hemos efectuado una referencia al problema de la inconstitucionalidad de la unidad familiar. La declaración de ilegalidad de la acumulación en Alemania y en Italia es un dato que gravita sobre la regulación de la unidad familiar en nuestro ordenamiento. Sin embargo, las razones que motivaron sendas declaraciones de inconstitucionalidad no siempre son trasladables a nuestro IRPF.

Se ha señalado en diversas ocasiones la posibilidad de que la tributación conjunta de los miembros de la familia, tal como viene prevista en nuestro sistema tributario, puede ser contraria al principio constitucional de igualdad (art. 14) y a su formulación concreta en el ámbito tributario (art. 31), así como al principio de protección a la familia (art. 39). Aún señalando que, en nuestra opinión, un juicio sobre la legitimidad de esta materia habría de considerar fundamentalmente el principio de igualdad, hemos obviado deliberada

y conscientemente, cualquier tipo de pronunciamiento sobre este problema. Una vez que hayamos expuesto el régimen de la unidad familiar, el lector tendrá, por lo menos, tantos argumentos como nosotros mismos para obtener sus propias conclusiones sobre esta problemática. Si alguna luz aportamos en este sentido, habremos conseguido con creces la finalidad de nuestro trabajo.

5. NOTAS.

- (1) GUASP, "Derecho", cit., pág. 289.
- (2) Ibídem.
- (3) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Fundamento del hecho imponible", cit., pág. 545.
- (4) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 23.
- (5) En la tramitación parlamentaria de la Ley del IRPF de 1978, se señaló expresamente "la conceptualización de la unidad familiar como entidad económica dotada de una específica capacidad contributiva, lo que obliga a la acumulación..." (cfr. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 184; el subrayado es nuestro).

Sobre ello opinan CALERO, J., y NAVAS, R., que "esta afirmación incurre en una evidente petición de principio, como es el partir de una aseveración no fundamentada, cual es justamente la existencia de esa específica capacidad contributiva del grupo familiar" ("Estudio preliminar" a la traducción de la obra de MOSCHETTI, F., "El principio de la capacidad contributiva", IEF, Madrid, 1980, págs. 37-38).

La "petición de principio", por otra parte, se predica igualmente de la propia noción de capacidad contributiva; en este sentido, escribe MOSCHETTI: "En el concepto de capacidad contributiva... hay implícito un elemento de juicio, una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos... El concepto requiere un juicio de valor, conforme a los ideales políticos y sociales acogidos en una determinada colectividad" ("El principio de capacidad contributiva", cit., pág. 276; subrayado del original).

- (6) Cfr. PALAO, "La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria", HPE, núm. 9, 1971, pág. 37.
- (7) Sobre la identificación, en nuestro sistema, de la capacidad contributiva con la capacidad económica, vid. las consideraciones de SAINZ DE BUJANDA, en "Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español", Hacienda y Derecho, III, pág. 189.
- (8) Cfr. GIANNINI, "I concetti fondamentali del Diritto tributario", cit., pág. 75; el subrayado es nuestro.
- (9) Cfr. PALAO "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en "Estudios jurídicos en homenaje al pro

fesor Federico de Castro", vol.II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 377.

- (10) Cfr. GRIZIOTTI, "Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1949, núm. 1, págs. 15 y ss.

GRIZIOTTI concibe la capacidad contributiva como la participación de los individuos en las ventajas derivadas de los servicios públicos. Esta concepción ha sido ampliamente superada por la doctrina posterior: vid. GIANNINI, "Istituzioni di Diritto tributario", 9ª ed., Giuffrè, Milán, 1974, págs.82 y ss.; BERLIRI, "Principios de Derecho tributario", cit., vol. II, págs. 177 y ss., en especial 180 y ss. Estas críticas se centran especialmente en la negación de la relación "causal", en el plano jurídico, que GRIZIOTTI afirma, entre los servicios públicos y la obligación de pagar los tributos. Una amplia crítica a la concepción griziottiana, en la obra de GIARDINA, E., "Le basi teoriche del principio della capacità contributiva", Giuffrè, Milán, 1961, cap. IX págs. 395 y ss.

No obstante, MAFFEZZONI intenta revitalizar aquella concepción, argumentando que lo que está superado es la doctrina de la causa del impuesto, pero no el núcleo esencial de la concepción de GRIZIOTTI, que se propone revalorizar, como base de un principio general del ordenamiento tributario (vid. "Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario", Utet, Turín, 1970, especialmente pág. 5.

- (11) "Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español", cit., pág. 182. En este sentido es fundamental la aportación de GIARDINA, cuya monografía "Le basi teoriche del principio della capacità contributiva" marcó un cambio de orientación en la doctrina, a la vez que supuso un importante esfuerzo teórico por dotar de efectivo contenido al principio constitucional de capacidad contributiva.

Para una clara exposición de la doctrina de GIARDINA, así como para la evolución doctrinal de este principio, vid. el excelente estudio del profesor PALAO, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", ya citado.

- (12) PALAO, "La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria", cit., pág. 37.
- (13) Para una exposición de las "diversas actitudes académicas" sobre el principio de la tributación según la capacidad de pago, vid. el estudio del profesor PEREZ DE AYALA, "Las cargas públicas: principios para su distri-

bución", HPE, núm. 59, 1979, págs. 87 y ss., en especial 89-90.

- (14) "Si se nos permitieran las generalizaciones bien pudiera decirse que ante el principio de capacidad contributiva los autores o adoptan una postura negativa, en el sentido de concluir su total falta de contenido, o pretenden de él más de lo que, a nuestro juicio, el principio puede ofrecer" (CALERO y NAVAS, loc.cit., pág. 19).
- (15) "Las cargas públicas...", cit., pág. 89.
- (16) Cfr. PALAO, "La imposición sobre las ganancias de capital...", cit., pág. 37. Sobre su propia posición al respecto, vid. su trabajo "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", cit., pág. 422, nota 135.
- (17) PALAO, "La imposición sobre las ganancias de capital...", cit., pág. 37. "Por eso es ingenuo esperar que el principio de capacidad contributiva, o lo que es lo mismo, el principio de justicia, nos proporcione por sí mismo ninguna indicación sobre la estructura de un impuesto, los métodos concretos de imposición, etcétera" (op.cit. pág. 38).
- (18) Siendo su autor más representativo MANZONI, "Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento Costituzionale italiano", Turín, 1965
- (19) Cfr. PALAO, "Apogeo y crisis...", cit., pág. 391.
- (20) Ibídem., pág. 415.
- (21) Ibídem., pág. 417, nota 128.
- (22) "...la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente" (PALAO, "Apogeo y crisis...", cit., pág. 416). "Esto es lo que ha sucedido en la Ley fundamental de Bonn, en la que no se recogió el precepto del art. 134 de la Constitución de Weimar, que decía así: 'Todos los ciudadanos sin distinción contribuyen en relación con sus medios a todas las cargas públicas de acuerdo con las leyes'... Este precepto era ya considerado como una especificación del principio de igualdad ante la ley que contenía el art. 109, párr. 1, al que no venía a añadir nada sustancial" (Ibídem., nota 127; el subrayado es nuestro).
- (23) Cfr. PAULICK, H., "La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario", en "Ordenanza Tributaria Alemana" (Estudio preliminar), IEF, Madrid, 1980, pág. 42.

- (24) "La inutilidad de los penosos esfuerzos de la doctrina por delimitar conceptualmente el concepto de capacidad contributiva, ha llevado a algunos autores a abandonar la aspiración inicial de erigir a dicho concepto en el criterio exclusivo de justicia tribuaria y, aún sin abandonarlo por completo, a reducir su papel a límites mucho más modestos que, en rigor, suponen la crisis de la concepción anterior" (PALAO, "Apogeo y crisis...", cit., pág. 400). "La razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad contributiva, en sus formulaciones dogmáticas, es el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en ese concepto todos los posibles datos de la realidad que pueden inducir al legislador fiscal a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos" (Ibídem., pág. 410).
- (25) "Apogeo y crisis...", cit., pág. 400.
- (26) LA ROSA, "Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali", Giuffrè, Milán, 1968, pág. 17.
- (27) Cfr. GAFFURI, "L'attitudine alla contribuzione", Milán, 1969, págs. 48 y ss. y 219.
- (28) Ibídem., pág. 50.
- (29) Ibídem., pág. 133 y 219 y ss.
- (30) Vid. "Derecho tributario", I, Ed.Der.Fin., Madrid, 1968, págs. 85 y ss., en especial 89 y ss.; "Las ficciones en el Derecho tributario", cit., págs. 105 y ss.; "Estudio preliminar" a la obra de E. GONZALEZ GARCIA, "Introducción al Derecho presupuestario", Ed.Der.Fin., Madrid, 1973, págs.XII y ss., en especial XXXIX y ss.
- (31) "Las cargas públicas...", cit., pág. 90. Esta posición nos recuerda la concepción de MOSCHETTI, para quien "capacidad contributiva no es... toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución" (op.cit., pág. 277; en el mismo sentido, págs. 73 y ss.). En ambos planteamientos, la capacidad contributiva es entendida como una noción formal, que en el caso de MOSCHETTI parte de la inclusión del deber de contribuir a los gastos públicos entre los deberes de solidaridad, del artículo 2º de la Constitución italiana.
- (32) Sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de julio

de 1981, Fundamento jurídico 4 (BOE de 13 de agosto, suplemento al núm. 193, pág. 16).

- (33) "Si renunciámos al intento de definir en términos absolutamente racionales la capacidad contributiva, una respuesta posible sería decir que el principio que en ella se basa no es sino una manera de formular el principio de justicia con referencia concreta al ámbito Tributario. Esta interpretación tiene, sin embargo, el inconveniente de que resulta tautológica: decir que es justo que tribute quien tiene la debida capacidad económica equivaldría a decir que es justo que sea sometido a imposición quien se considera justo someter a gravamen. Por ello, no queriendo privar de todo contenido material al concepto de capacidad económica, puede pensarse que ésta constituye una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior; es decir, en el sentido de que no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas y arbitrarias" (PALAO, "Apogeo y crisis...", cit., pág. 422).

- (34) Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981, Fundamento jurídico 4, loc.cit.

- (35) Vid. el ya clásico estudio de VIEHWEG, T., "Tópica y Jurisprudencia", traducción al castellano de DIEZ-PICAZO, Taurus, Madrid, 1964; asimismo, el Prólogo de GARCIA DE ENTERRIA, a esta obra, en especial, pág. 15-16.

En nuestra doctrina, del papel fundamental que los principios generales del Derecho desempeñan en el Derecho financiero, se ha ocupado especialmente MARTIN QUERALT, J., "Constitución española y Derecho financiero", HPE, núm. 63, 1980, págs. 97 y ss., en especial 117 y ss.

- (36) PALAO, "Apogeo y crisis...", cit., págs. 422-423.
- (37) Además del citado estudio de SAINZ DE BUJANDA, "Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español", véase el trabajo de CORTES DOMINGUEZ, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", RDFHP, núm. 60, 1965, págs. 975 y ss.
- (38) "Reflexiones sobre un sistema...", cit., págs. 182 y ss.
- (39) Ibídem., pág. 186.
- (40) Cfr. GIARDINA, "Le basi teoriche...", cit., págs. 48 y ss., en especial, 53 y ss.

- (41) El profesor PEREZ DE AYALA, profundizando en las posibilidades de dotar a los principios de justicia social de "un contenido técnico que los haga operativos", propugna que "el moderno concepto de capacidad económica" se exprese en la proporción entre recursos y necesidades de cada persona. "La semejanza de circunstancias -dice el citado profesor- viene dada por la semejanza de poder de disposición de recursos útiles y escasos para cubrir las respectivas necesidades. "En función de ello prescribe la justicia fiscal que quienes tienen semejante poder de disposición en recursos económicos y semejantes necesidades sean semejantemente tratados por el impuesto. Es decir, que la semejanza de cuota a pagar se fije según la proporción entre recursos y necesidades de cada persona". ("Las cargas públicas...", cit., pág.95).

Desde esta perspectiva, y teniendo en cuenta proposiciones como la existencia de un "presupuesto familiar", en el que se ponen en común los ingresos y con cargo al cual se satisfacen los gastos familiares, la tributación de la unidad familiar encontraría una clara justificación.

Por otra parte, la tesis de PEREZ DE AYALA puede relacionarse con la distinción de MOSCHETTI (op.cit., págs. 275-276) entre capacidad económica y capacidad contributiva, por cuanto en la concepción de este último autor la capacidad económica parece hacer referencia exclusivamente a la existencia de recursos, mientras que la capacidad contributiva es la que designa la aptitud para la contribución. Idea análoga se encuentra en MANZONI ("Il principio della capacità contributiva...", cit., págs. 73-74), quien afirma que pueden existir capacidades económicas no demostrativas de capacidad contributiva; un claro ejemplo, dice este autor, se encuentra en la exención del mínimo vital.

- (42) "Si el legislador selecciona los hechos impositivos en vista, entre otros factores, de su sustancia económica, y si ésta se toma en cuenta, además, al confeccionar las tarifas, ello no acontece así por un exclusivo y reverencial acatamiento a los soportes económicos de la imposición, considerados en su radical desnudez y aislamiento, sino porque al tener en cuenta esos presupuestos extrajurídicos, y al valorarlos como se estime pertinente, se cree dar satisfacción a unos determinados postulados de justicia impositiva, que la comunidad ha erigido previamente en principios rectores de su vida política" (SAINZ DE BUJANDA, "Reflexiones...", cit., págs. 182-183).
- (43) Cfr. GUASP, "Derecho", cit., pág. 7.
- (44) Tal es el caso, por ejemplo, de NEUMARK, quien justifi-

ca el gravamen sobre la renta de Sociedades por motivos puramente prácticos (cfr. "Principios de la imposición", cit., pág. 173).

- (45) Tendencia especialmente defendida entre los autores del mundo anglosajón; así, MUSGRAVE, "Teoría de la Hacienda Pública", Aguilar, Madrid, 1969, págs. 180-181.

Entre nosotros, el profesor ALBIÑANA llega a la conclusión de que la capacidad de pago es concepto propio o exclusivo de las personas físicas (cfr. "Prólogo" a la obra de SOTO GUINDA, "Tributación de las Sociedades en España", 2ª ed., 1976, pág. 41.

- (46) Cfr. NEUMARK, "Principios de la imposición", cit., pág. 176; con mayor amplitud, en su obra "Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista", Ed. Der. Fin., Madrid, 1963, págs. 35 y ss., en especial, 44 y ss.

Sobre la renta como manifestación de capacidad contributiva nos remitimos a la obra de FALCON Y TELLA, "Análisis de la transparencia tributaria", IEF, Madrid, 1984, págs. 156 y ss., donde se expone ampliamente la doctrina al respecto. El último trabajo específicamente dedicado a este tema, por lo que a nosotros se nos alcanza, es el de AGULLO, A., "Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad contributiva", Civitas REDF, núm. 37, 1983, págs. 23 y ss.

- (47) Tesis defendida por EINAUDI, FISCHER, KALDOR, ANDREWS, etc.; también es la noción de renta sostenida en el Informe MEADE, en el que se propugna la imposición al gasto personal: vid. AGULLO, "Estructura de la imposición sobre la renta...", cit., págs. 27 y ss.; PEREZ DE AYALA, "Explicación de la técnica de los impuestos", cit., págs. 70, 75, 83 y ss., y 125 y ss. Este último autor dedica un estudio específico al tema, con el expresivo título de "Nuevos argumentos para la rehabilitación de la 'renta consumida' como índice de capacidad contributiva", RDFHP, núm. 128, 1977, págs. 395 y ss.

- (48) En este punto se pone especialmente de relieve la necesidad de una depuración metodológica en punto a un análisis jurídico de la renta; en efecto, los límites metodológicos de la investigación no han sido trazados con claridad, por lo que el problema de la definición jurídica de la renta resulta aun de difícil solución. No obstante, el estudio más significativo sobre este tema lo encontramos en PUOTI, G., "Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito", Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1976, núm. 2, págs. 271 y ss.; este trabajo, que lleva como subtítulo "A proposito di una recente opera sulla progettazione giuridica del reddito", supone una crítica

a la obra de D'AMATI, N., "La progettazione giuridica del reddito", Padua, 1973-1975, en la que elabora una noción jurídica de renta a la luz del Testo Unico de 1958. D'AMATI contesta a las críticas de PUOTI, en "Nuovi profili delle Imposte sui redditi. Appendice alla progettazione giuridica del reddito", Padua, 1980.

- (49) Tal demostración, a nuestro juicio, no parece además nada fácil, ya que no se explica cómo pueda llegar a sostenerse que las grandes compañías, por ejemplo, no tienen capacidad de pago; recuérdese, en este sentido, la posición del Tribunal Constitucional, al afirmar que "capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" (loc.cit., supra, nota 32).
- (50) Cfr. Sentencia de 15 de julio de 1975, núm. 179, *Giurisprudenza Costituzionale*, 1976, fasc. 6,8, pág. 1116; el subrayado es nuestro.
- (51) "Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva, cit., pág. 94.
- (52) En el mismo sentido DE MITA, "La illegittimità costituzionale del cumulo", cit., pág. 339.

Literalmente, dispone el art. 53: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".
- (53) Cfr. DE MITA, op.cit., pág. 340; GALLO, op.cit., pág. 94.
- (54) Cfr. GALLO, op.cit., loc.ult.cit.
- (55) Afirma DE MITA (op.cit., pág. 339), que, en realidad, la consideración como "riqueza personal" de las rentas de los cónyuges, en relación con el principio de capacidad contributiva, lo que exige es la acumulación de aquéllas, por cuanto se destinan a la satisfacción de las necesidades familiares; de donde se desprende, para el autor, la legitimidad del "cumulo", al que considera más "propio" con el art. 53.
- (56) La palabra "tutti" del art. 53, dice GALLO (op.cit., págs. 94-95), significa únicamente que todo sujeto que realice un hecho o un acto indicativo de capacidad contributiva sea, como tal, obligado, sin exenciones subjetivas injustificadas, a la prestación de la obligación tributaria. Vid. también, al respecto, las observaciones de STEFANI, "Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva", cit., pág. 1637.

- (57) Op.cit., pág. 339.
- (58) Cfr. PAULICK, "La Ordenanza tributaria de la República Federal Alemana...", loc.cit., pág. 42.
- (59) Ibídem. Vid. las consideraciones de PEREZ DE AYALA sobre la relación entre el principio de igualdad y la justicia tributaria, en "Las cargas públicas...", cit., págs. 90 y ss.
- (60) Vid. PEREZ DE AYALA, op.cit., pág. 104, donde ofrece el autor "la formulación técnica de reglas de igualdad subjetiva o personal a efectos tributario"; entre ellas se señalan, las desgravaciones, reducciones o discriminaciones tributarias por razones familiares.
- (61) Vid. la consideración, en este sentido, de FALCON, "Análisis de la transparencia tributaria", cit., pág. 163, nota 353.
- (62) PALAO, "Apogeo y crisis...", cit., pág. 415.
- (63) Sentencia de 15 de julio de 1976, núm.197, loc.cit., pág. 1117.
- (64) PAULICK, loc.ult.cit.; el subrayado es nuestro.
- (65) Recuérdesse la crítica de PERRONE a la ilegitimidad de la acumulación en este punto, en el sentido de que teniendo en cuenta la inestabilidad de la relación basada en la simple convivencia, no es absurdo presumir que en este caso no se verifica esa tendencial confluencia de recursos, sino que, por el contrario, cada uno permanece más estrechamente ligado a su propia e individual situación económica (cfr. "Il cumulo dei redditi...", loc.cit., pág. 128, nota 16).
- (66) Cfr. el Proyecto de Ley, loc.cit., pág. 95.
- (67) "Principios de la imposición", cit., pág. 153.
- (68) Vid. el art. 14 de la Constitución española.
- (69) No obstante, entiende NEUMARK que "Desde la perspectiva del principio de igualdad y siempre que se le dé una interpretación rigurosa y no sólo formal, es decir, siempre que sea objeto de una interpretación material y sociológica", es muy posible que el sistema de imposición conjunta "no sea condenable sin más" (loc.ult.cit.).
- (70) Cfr. PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., págs. 9-10.

- (71) Es de todos conocido que los valores constitucionales "no son simple retórica, no son... simples principios 'programáticos', sin valor normativo de aplicación posible; por el contrario, son justamente la base entera del ordenamiento, lo que ha de prestar a éste su sentido propio, lo que de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación" (GARCIA DE ENTERRIA, E., y FERNANDEZ, T.R., "Curso de Derecho administrativo", I, Civitas, Madrid, 1980, pág. 115). Sobre la Constitución como norma jurídica, vid. también PREDIERI, A., y GARCIA DE ENTERRIA, E., "La Constitución española. Un estudio sistemático", Civitas, Madrid, 1980, págs. 91 y ss.
- (72) Vid. esta circunstancia manifestada por RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 68.
- (73) Vid. la exposición de motivos del Proyecto de Ley, loc. cit., pág. 95.
- (74) Cfr. MOSCHETTI, op.cit., pág. 303.
- (75) Vid., a este respecto, las divergentes opiniones de ALBERS, W., "Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der deutschen Einkommensteuer", Finanz Archiv, N.F., vol. 18, 1958, págs. 423 y ss., en especial pág. 431, y HALLER, H., "Die Steuern. Grundlinien eines rationalem Systems Öffentlicher Abgaben", J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübinga, 1964, págs. 64 y ss.
- (76) Vid. la bibliografía citada en la nota 106 del capítulo I, y la citada en la nota (75) anterior.
- (77) "No es correcto confundir indicio con presunción, la cual es más bien el procedimiento lógico deductivo que se basa sobre aquél" (MOSCHETTI, op.cit., pág. 304, nota 3).
- (78) Por tanto, sólo en cierta medida podría considerarse la imposición de la unidad familiar como un supuesto reconducible a la noción de capacidad contributiva presunta. Como es sabido, el concepto de capacidad contributiva presunta ha sido elaborado por la Corte Costituzionale, que en diversas ocasiones (así, en las Sentencias de 3 de julio de 1967, núm. 77, y de 12 de julio de 1967, núm. 103, ambas en Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1968, II, págs. 3 y ss.; o en la Sentencia de 16 de julio de 1968, núm. 99, en Giur. Cos., 1968, pág. 1579, etc.), ha desestimado cuestiones de constitucionalidad suscitadas en relación con el principio de capacidad contributiva, señalando que según el "id quod plerumque accidit" no resulta arbitrario presumir la existencia de capacidad contributiva en relación con ciertas situaciones, aunque en realidad no sea cierta su verificación; o sea,

según esto, se estima acorde con el principio de capacidad contributiva el que la imposición se realice en base a índices de capacidad no necesariamente existentes, sino únicamente presentes de manera presunta, siempre que esté justificado racionalmente, responda a criterios lógicos y esté fundado sobre la experiencia común.

Esta noción ha sido ampliamente constestada por la doctrina italiana; vid. las críticas de: MICHELI, "Capacità contributiva reale e presunta", Giur.Cos., 1967, págs. 1525 y ss.; idem., "Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge", Giur.Cost., 1966, págs. 1454 y ss.; idem., "Ancora in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni in materia tributaria", Giur.Cost., 1968, pág.1680; MAFFEZZONI, "Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione di tributi sucesori", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1967, II, págs. 223 y ss; CRISAFULLI, "In tema di capacità contributiva", Giur.Cost., 1965, págs. 861 y ss.; FALSITTA, "Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali", Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1968, II, págs. 3 y ss. Una amplia exposición de la doctrina y jurisprudencia sobre este tema, en MOSCHETTI, op.cit., págs. 322 y ss.

- (79) En este sentido, CALERO y NAVAS, al decir: "La capacidad contributiva es un concepto normativo, una realidad formal, fruto de la función calificadora del Derecho, distinta, por tanto, de otras realidades sociales o económicas. No basta por ello constatar que la convivencia familiar significa normalmente una mayor economía de gastos comunes u otros extremos similares para de ahí inferir inmediatamente que la familia como tal sea titular subjetivo de una capacidad contributiva propia" ("Estudio preliminar" a la traducción de la obra de MOSCHETTI, "El principio de capacidad contributiva", cit., pág. 38).

Por otra parte, la Corte Costituzionale, como se recordará, parte de la no aceptación del hecho de que la convivencia origine una mayor capacidad económica, lo que considera que no es "demostrado ni demostrable" (loc. cit., pág.1117.

- (80) Es evidente que si se acoge la unidad familiar porque la convivencia supone una mayor capacidad económica, como consecuencia de ahorros esenciales, lo que se traduce en un incremento del poder adquisitivo, carece de sentido la adopción de medidas que precisamente se dirigen a contrarrestar la mayor carga tributaria derivada de la acumulación de las rentas; esto es, a eliminar el efecto, lógico y consecuente, desde esta perspectiva, de la mayor deuda tributaria que se corresponde a ese incremento de la capacidad económica.

- (81) Piénsese en el incremento de la deducción general, en nuestro IRPF, a la que se aplica un coeficiente corrector cuando más de un miembro obtiene rentas por encima de una determinada cuantía.
- (82) Cfr. PALAO, "El fraude a la ley en Derecho tributario (Notas para un estudio)", RDFHP, núm. 63, 1966, pág. 679.
- (83) Cfr. ANTONINI, "Evasione ed elusione d'imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)", en "Studi di Diritto tributario", Milán, 1959, págs. 3 y ss.
- (84) Cfr. PALAO, op.cit., loc.ult.cit.
- (85) No obstante, debe señalarse que la terminología de evasión y elusión del impuesto es también utilizada en nuestra doctrina, aunque no siempre con un significado idéntico al señalado. El profesor PEREZ DE AYALA se refiere a la evasión y a la mera elusión como dos supuestos distintos, afirmando que "los comportamientos en fraude de ley cubren, desde luego, los supuestos de evasión tributaria, pero, además, pueden cubrir algunos de los que en la ciencia de la Hacienda se consideran meros supuestos de elusión" ("Las ficciones en el Derecho tributario", cit., pág. 147).

Por otra parte, ALBIÑANA considera que la "elusión", en cuanto resultado del comportamiento material o real del contribuyente, y previo a la realización del hecho generador, es fenómeno extraño a la "evasión", que califica de "evasión legal impositiva" en cuanto la ley, atendiendo a los medios materiales o formales utilizados para obtener la reducción o exoneración impositiva, no la tipifica como ilícita (cfr. "La evasión legal impositiva", Rev. de Econ. Política, núm. 56, 1970, pág. 29).

El término elusión, en cuanto designación del fraude de ley tributaria, con el sentido señalado en el texto, parece haberse reservado en nuestra doctrina para un supuesto determinado de aquél: el de elusión fiscal mediante sociedades, razón por la cual consideramos más oportuno aludir a la unidad familiar como medida contra el fraude, aunque, en puridad, igualmente puede denominarse "medida antielusoria".

- (86) Sobre la defensa del fraude a la ley en el campo tributario, nos remitimos al estudio de PALAO, "El fraude a la ley...", cit., pág. 681.
- (87) Cfr. PALAO, op.ult.cit., págs. 680-681.
- (88) En realidad, "los argumentos que se aducen contra la

ilicitud del fraude a la ley tributaria son, en esencia, los mismos con los que se pretende admitir el fraude a la ley en general" (PALAO, op.ult.cit., pág.681).

- (89) Cfr. "Derecho civil de España", Civitas, Madrid, 1984, t.I, Libro preliminar, págs. 546-548.
- (90) "Sólo una cosa prohíben las leyes tributarias: la propia violación; es decir, el incumplimiento de las obligaciones que ellas mismas establecen, obligaciones que... sólo surgen cuando se dan los supuestos en ellas contemplados" (PALAO, op.ult.cit., pág. 682).
- (91) Esta es "una reacción del ordenamiento para casos extremos, ante los que fracasan los medios ordinarios de la interpretación y de la calificación de los hechos imponible" (PALAO, "La elusión fiscal mediante Sociedades. Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977", Civitas REDF, núms. 15-16, 1977, pág. 776).
- (92) La elusión del impuesto, desde el punto de vista de sus efectos, observa BLUMENSTEIN, debe producir una minoración de la carga tributaria "que no debe haber sido prevista y aprobada por el legislador, expresa o tácitamente, mediante una correspondiente formulación de la norma tributaria" ("Sistema di Diritto delle Imposte", cit., pág. 28).
- (93) Vid. PALAO, "El fraude a la ley...", cit., pág. 685.
- (94) "Es importante señalar, sin embargo, que el fraude tributario no presupone ni se realiza necesariamente mediante fraude de ley no tributaria, aunque tampoco lo excluye. La forma jurídica adoptada como artificio defraudador puede ser perfectamente lícita y válida para los efectos no tributarios" (PALAO, "El fraude a la ley...", cit., págs. 678-679).
- (95) Cfr. PALAO, op.ult.cit., pág. 685.
- (96) Pensamos, concretamente, en la exigencia del expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.
- (97) Cfr. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español", cit., pág. 250.
- (98) Junto a estas soluciones de Derecho tributario material y de Derecho tributario formal, el profesor de Madrid señala una tercera, que aparece marcada por el signo punitivo, y que "consiste en establecer severas sanciones para los infractores, que hagan innecesaria una fiscalización administrativa permanente y minuciosa del cumplimiento de los deberes fiscales"; es ésta, por tan

to, una solución de Derecho penal tributario (cfr. "Reflexiones...", cit., págs. 250-251).

- (99) Precisamente, la defensa del fraude a la ley en el campo tributario se centra enérgicamente en la libertad de los individuos para configurar sus relaciones jurídicas libremente, entendiendo que la figura del fraude representa una restricción injustificada a la libertad personal; cfr. PALAO, "El fraude a la ley...", cit., pág. 681).
- (100) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones...", cit., pág. 23.
- (101) Cfr. SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales de la unidad familiar", cit., págs. 434-435.
- (102) "Notas sobre la configuración de obligaciones...", loc.ult.cit.
- (103) En contra, RAMALLO, al decir: "Lo que ocurre en Derecho tributario no es exactamente esto. La Ley tributaria utiliza la solidaridad para aumentar el nivel de la carga tributaria en los impuestos personales, ya que sirve para configurar la prestación (su cuantía) de un modo distinto a como se configuraría de no existir. Sólo en un momento lógicamente posterior a la acumulación de rentas y patrimonios, en virtud de la solidaridad, entrará en juego el aspecto garantista de la misma" ("La unidad familiar como sujeto...", cit., pág. 72).
- (104) En contra, y como consecuencia de la opinión expresada en la nota anterior, entiende RAMALLO que "La solidaridad en Derecho tributario, por lo que a la UF por lo menos se refiere, no se establece sólo para asegurar el cumplimiento de una prestación, sino para asegurar su configuración; y está pensada, además, en función de la acumulación de rentas más que para aumentar el número de patrimonios que respalden el interés protegido del acreedor" (loc.ult.cit.).

En nuestra opinión, y siguiendo la posición de la profesora SOLER ROCH en este punto, la solidaridad de la unidad familiar, tal como viene configurada en la normativa del Impuesto, es un instituto eminentemente garantista. Cuestión distinta es que, efectivamente, de la solidaridad, en cuanto forma de organización de una obligación subjetivamente colectiva, se derive una peculiar estructura de la obligación correspondiente, como hemos visto en otro lugar.

- (105) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 24.
- (106) En este sentido, SOLER ROCH, quien señala asimismo que

"El régimen al que, tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto, someten la deuda tributaria familiar, revela cómo, en el fondo, el propio legislador considera más justa una fórmula de tipo mancomunado..." ("Notas sobre la configuración...", cit., pág. 24, en nota 44).

- (107) La exigencia de declaración conjunta debe diferenciarse de la sujeción al deber de declarar; sobre ello nos remitimos al epígrafe correspondiente del capítulo VI de este trabajo, donde analizamos el régimen de la unidad familiar.
- (108) Vid. el art. 34, 2 y 3 de la Ley.
- (109) "Supongamos un matrimonio que tiene dos millones de pesetas, uno procedente de la mujer y otro del marido... A este matrimonio se le aplica como tipo de gravamen el 19 por 100 hasta 1.800.000 pesetas, y el 24,7 por 100 para las 200.000 pesetas restantes. Habida cuenta de las deducciones que establece el artículo 29, tributarán 369.320 pesetas. En cambio, a dos solteros, o dos personas no ligadas por el vínculo matrimonial, con un millón de pesetas de renta cada una, comenzaríamos por aplicarles únicamente el 17 por 100 del tipo de gravamen, y habida cuenta también de las deducciones, los dos tributarían 310.800 pesetas" (Intervención del diputado LOPEZ RODO en el Pleno del Congreso, al debatirse el Proyecto de Ley del IRPF; vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 314).
- (110) Los únicos datos con que contamos respecto a la incidencia real de la acumulación, es el número de declaraciones correspondientes al año 1979 en que se declaró más de una renta del trabajo. Concretamente, de los 5.445.553 declaraciones procesadas, 3.839.203 correspondieron a declaraciones en que solamente trabaja una persona; 506.200 correspondieron a declaraciones en que trabajan dos miembros de la unidad familiar, y 43.029 fué el número de declaraciones en que trabajan tres miembros de la unidad familiar (vid. "Análisis de los resultados de la aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 1979 y medidas a adoptar", págs. 10 y 11).

No obstante, PEÑA ALVAREZ, efectúa una estimación de "cuál ha podido ser como máximo la recaudación obtenida por la acumulación, comparando la recaudación efectiva con la que se hubiese obtenido si todos los miembros de la unidad familiar hubiesen percibido rentas idénticas.

"Operando de esta forma se puede estimar que en 1979 el aumento de los ingresos fiscales como consecuencia de la acumulación de las rentas de las unidades fami-

liares fué, como máximo, de 9.200 millones de pesetas, cifra poco significativa si se compara con los 461.020 millones de pesetas de cuota correspondientes a la recaudación total del impuesto sobre la renta de las personas físicas en 1979" ("La familia en el impuesto sobre la renta/1", diario EL PAIS, miércoles 28 de septiembre de 1983, pág. 50).

- (111) Recuérdense la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley y la dificultad que allí se señalaba de discernir tanto los ingresos como los gastos que puedan corresponder a cada miembro de la familia, dificultad que es obviada con la tributación de la unidad familiar.
- (112) Vid. el art. 29, apartado d), párrafo tercero de la ley. Insistiremos en este punto al analizar las deducciones de la cuota en el próximo capítulo.
- (113) Vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 316.
- (114) "Supongamos un matrimonio con dos hijos en que los ingresos del marido asciendan a un millón y medio de pesetas, y los de la mujer a 800.000 pesetas. Con la legislación hasta hoy vigente (léase IGRPF), este matrimonio paga 570.000 pesetas; con el Proyecto (de Ley del IRPF), 405.000 pesetas... En la legislación francesa, en el "quotient familial"... se pagarían 595.000 pesetas; es decir, un 32 por 100 más. En la legislación belga, 750.000; es decir, un 46 por 100 más. En la legislación inglesa, 566.000 pesetas; es decir, un 30 por 100 más. En la legislación italiana, 453.000 pesetas; es decir, un 11 por 100 más. En la legislación alemana, 618.000 pesetas; es decir, un 35 por 100 más" (Intervención del Ministro de Hacienda FERNANDEZ ORDONEZ, con ocasión del debate en el Pleno del Congreso, del IRPF, "precisando" la intervención de LOPEZ RODO, constatada en la nota 109 anterior); vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 317).
- (115) En este sentido, la señalada intervención de FERNANDEZ ORDONEZ, al decir: "Esta mañana se han hecho aquí muchas citas. Yo haría una más, la de Hegel: 'La verdad está en el todo'. No fraccionemos la verdad. La verdad en un Impuesto no está en la consideración de un tema determinado, concreto. Consideremos la base, el tipo, la tarifa, las deducciones. Apliquemos todo esto en su conjunto..." (loc.cit. en nota anterior).
- (116) Al poco tiempo de publicarse la Ley 44/1978, escribía CAZORLA ("Reflexiones sobre la tramitación parlamentaria del Impuesto sobre la Renta", cit., pág. 4), que "quizá alguna mente albergue ya la pretensión, sobre todo en lo que se refiere al tratamiento de la unidad familiar y el tratamiento de la mujer dentro de ella..., de impugnar ante tal alto organismo algunas

disposiciones contenidas en la nueva Ley de Renta". El tema es objeto de consideración individualizada por GONZALEZ GARCIA, en un trabajo que lleva el expresivo título de "¿Es constitucional el tratamiento dispensado a las rentas familiares por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?", en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", págs. 451 y ss. También se refiere a este problema RAMALLO, en "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español", cit., págs. 47-48.

Por otra parte, el tema había sido aludido por YEBRA ("La familia ante el ordenamiento tributario", cit., págs. 515 y ss.), con relación a la normativa del IGRPF señalando que las disposiciones del tributo debían acompañarse a los criterios contenidos en las Leyes Fundamentales, en materia de familia (loc.cit., pág. 517).

- (117) Concretamente, la Audiencia Territorial de Valencia, en su Sentencia de 16 de noviembre de 1983 (publicada en la revista LA LEY, núm. 896, de 16 de marzo de 1984, pág. 6), se refiere a los principios de igualdad, protección a la familia y redistribución de la renta, para concluir que la deducción de 10.000 pesetas por gastos personales sin necesidad de justificación debe multiplicarse por el número de miembros de la unidad familiar (Considerando noveno).

Para una consideración crítica de la interpretación llevada a cabo en la citada Sentencia en este punto, vid. FALCON, "La unidad familiar y la deducción 'a forfait' por gastos personales", cit., pág. 4).

- (118) También señala RAMALLO el artículo 35,1, en el que se declara el derecho de todos los españoles "a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo", entendiendo que "Este artículo plantea tres problemas desde la perspectiva fiscal: primero el de que la remuneración será mayor o menor entre otros factores, según la cantidad de unidades económicas que el Estado y demás entes públicos detraigan de la economía privada de cada ciudadano; segundo el establecimiento de necesidades mínimas que exigen un mínimo exento en el tributo, o incluso el llamado impuesto negativo sobre la renta; tercero, si la remuneración familiar no puede estar condicionada por razones de sexo, el trabajo de dos o más miembros de la UF y, concretamente, el trabajo de la mujer casada no podrá ser discriminatorio" ("La unidad familiar...", cit., pág. 48).
- (119) "La unidad familiar...", cit., pág. 47.

- (120) Ibídem., pág. 48.

Para una consideración del precepto constitucional de protección a la familia, en el ámbito del Derecho público y en el ámbito iusprivatista, respectivamente, vid.: SERRANO TRIANA, A., "La protección familiar en la perspectiva del Derecho publico", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense", núm. 66, 1982, págs. 23 y ss.; MARTINEZ MORAN, N., "La familia y su protección constitucional", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, monográfico 1, 1978, págs. 115 y ss., en especial 137 y ss.

- (121) "La unidad familiar...", cit., pág. 48, nota 7.
- (122) Cfr. "¿Es constitucional el tratamiento dispensado...", cit., pág. 463.
- (123) Ibídem., pág. 464.
- (124) "El artículo 39,1 será, sin duda, objeto de una 'segunda lectura', de una 'lectura política', o de cualquier otro tipo de lectura interesada, con tal de que la misma no sea jurídica, que es lo que se trata de evitar. Después de todo, siempre podrá argumentarse que la familia está 'protegida' si se rebaja dos pesetas el billete de ferrocarril a partir del quinto hijo. Es decir, resulta muy difícil argumentar formalmente cuando no existe una verdadera voluntad de favorecer a la familia" (GONZALEZ GARCIA, loc.ult.cit.).
- (125) Ibídem., págs. 464-465.
- (126) Ya en el debate parlamentario del Proyecto de Ley del Impuesto, fueron invocados los principios de igualdad y protección a la familia, previstos en el entonces Proyecto de Constitución, señalando el diputado LOPEZ RODO en el Pleno del Congreso, que "la penalización del matrimonio por vía fiscal" que la tributación acumulada del impuesto supone, olvida las señaladas declaraciones constitucionales (Vid. el Debate en el Pleno del Congreso, loc.cit., págs. 314-315).
- (127) Señala RAMALLO, compartiendo la opinión de Luis LOPEZ GUERRA ("El régimen constitucional español", obra conjunta con Jorge DE ESTEBAN, Ed. Labor, Barcelona, 1980, pág. 318), que "dado el carácter de compromiso del texto constitucional, la protección a la familia en la Constitución sigue... 'las tendencias de la llamada doctrina social católica presentes también en las Leyes Fundamentales del periodo anterior'..." ("La unidad familiar...", cit., pág. 48).

CAPITULO VI

REGIMEN DE LA UNIDAD FAMILIAR

SUMARIO

1. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA: EL HECHO IMPONIBLE.
CONFIGURACION LEGAL Y SIGNIFICACION JURIDICA.

A.- Elemento objetivo.

a) Aspecto material.

a') El concepto de "renta".

b') Significado del término "obtención".

b) Aspecto espacial.

c) Aspecto temporal: periodo impositivo "normal" y periodos impositivos "cortos".

a') Interpretación del texto legal.

b') El texto reglamentario. La cuestión de su ilegalidad en este punto.

c') Especial referencia a una laguna legal.

d) Aspecto cuantitativo.

B.- Elemento subjetivo.

C.- Algunas conclusiones. Precisión acerca de la pluralidad de hechos imponibles. la "obtención de renta negativa" y su especial significado en la unidad familiar.

2. SUJETO PASIVO.

A.- Asunción de la posición deudora por los miembros de la unidad familiar. Diversas interpretaciones y postura adoptada: exclusiva sujeción al Impuesto de los miembros de la unidad familiar que obtengan renta.

B.- La denominación contribuyente y sujeto pasivo en la terminología de la Ley: una referencia.

3. LA DEUDA TRIBUTARIA: DETERMINACION DE SU CUANTIA.

A.- Normas de determinación de la base imponible en relación con la unidad familiar. Norma general y normas particulares.

a) Acumulación de rentas.

a') Ambito subjetivo. Especial referencia a la irrelevancia del régimen económico matrimonial.

b') Ambito objetivo. Especial referencia a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y a la acumulación de incrementos y disminuciones patrimoniales.

b) Rendimientos del trabajo: la no consideración como gasto de determinados conceptos.

c) Rendimientos del capital: renta imputada de inmuebles urbanos. Viviendas desocupadas.

d) Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

a') Pagos entre miembros de unidad familiar: su consideración como norma general del régimen de unidad familiar y como norma especialmente aplicable a esta clase de rendimientos. Su consideración en el nuevo régimen de estimación objetiva singular.

b') Referencia a determinados gastos remuneratorios de servicios personales.

e) Incrementos y disminuciones patrimoniales.

a') El consumo efectuado por los miembros de la uni

dad familiar.

b') Disolución de la sociedad de gananciales.

c') Alimentos entre cónyuges: consideración crítica. Insuficiencia legal e incorrección reglamentaria: la vía de los gastos excepcionales no suntuarios.

f) Otros aspectos de la base imponible en relación con la unidad familiar.

a') Determinación de la base imponible en periodo inferior al año.

b') Límites de aplicación del régimen de estimación objetiva singular.

c') Imputación temporal de ingresos y gastos.

d') Compensación de pérdidas.

B.- La base imponible acumulada y la aplicación de la tarifa progresiva. Límite de la cuota íntegra.

C.- Deducciones de la cuota.

a) Consideraciones generales.

b) Deducción general. Su incremento en función de la acumulación.

c) Deducciones familiares.

a') Por matrimonio.

b') Por hijos.

c') Régimen transitorio para familias numerosas de honor.

d') Por invalidez.

e') Por miembro de la unidad familiar de setenta o más años.

f') Por ascendientes.

d) Deducción por gastos personales.

a') Consideración general. Planteamiento. Origen del precepto.

b') La deducción "a forfait". La cuestión en la doctrina y en la jurisprudencia. Postura adoptada.

c') Los gastos excepcionales no suntuarios.

e) Determinación de circunstancias familiares y cuantía de las deducciones en periodo impositivo inferior al año.

4. EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

A.- Planteamiento.

B.- La obligación de pago en el supuesto de unidad familiar. La responsabilidad solidaria de los sujetos que la integran. Observaciones críticas.

C.- La responsabilidad de los herederos y legatarios.

5. LA DECLARACION TRIBUTARIA.

A.- El deber de declarar.

a) Presupuesto de hecho del deber de declarar.

b) Titularidad del deber de declarar.

c) Objeto del deber de declarar.

d) Diversas modalidades de cumplimiento.

a') Declaración única suscrita por ambos cónyuges.

b') Declaración única suscrita por uno solo de los cónyuges.

c') Declaraciones separadas.

- e) Imposibilidad de hecho de suscribir la declaración única.

B.- La declaración simplificada.

6. REFERENCIA A OTRAS OBLIGACIONES EN RELACION CON LA UNIDAD FAMILIAR.

A.- Obligaciones a cuenta.

- a) Las retenciones: determinación de su cuantía.
- b) Los fraccionamientos de pago: la solidaridad de los miembros de la unidad familiar.

B.- Obligaciones accesorias.

- a) Consideración general. La solidaridad de los miembros de la unidad familiar y su excepción: sanción por la ausencia de un cónyuge en la firma de la declaración única.
- b) Especial referencia a la solidaridad en las sanciones.
- c) Especial referencia al recargo en caso de declaraciones separadas.

C.- Obligaciones extratributarias: el prorrateo entre los miembros de la unidad familiar.

7. OTRAS CUESTIONES DERIVADAS DE LA UNIDAD FAMILIAR. PLANTEAMIENTO DE UNA PROBLEMÁTICA.

8. CONCLUSIONES.

9. NOTAS.

Al analizar el concepto de unidad familiar vimos que lo esencial de esta figura no es la realidad personal que constituye, sino el hecho de que la pertenencia a ella supone todo un régimen del tributo, en general, y de la obligación tributaria en particular. La inclusión del sujeto pasivo en una unidad familiar o, si se prefiere, la presencia de la unidad familiar, implica una determinada configuración de los elementos constitutivos de la obligación tributaria y del procedimiento de aplicación del tributo. Pero la unidad familiar no es un tributo, ya que el hecho imponible es el correspondiente al IRPF, y aunque presente ciertas particularidades no ostenta ningún elemento distinto, que le cualifique, respecto al supuesto de que el sujeto pasivo no pertenezca a una unidad familiar.

En diversas ocasiones a lo largo de este trabajo hemos expuesto a grandes rasgos en qué consiste este régimen, y hemos subrayado la importancia del análisis del hecho imponible para explicar la figura de la unidad familiar. Sólo nos resta ahora confrontar lo dicho entonces con los preceptos correspondientes.

Es imprescindible hacer constar en este momento la importancia del principio de capacidad contributiva, como criterio interpretativo, lo que significa que el análisis de las normas -de la letra y del espíritu de la ley- ha de llevarse a cabo comparando el principio de justicia y el caso concreto contemplado en la norma interpretada (1). Esto, que puede considerarse un principio general interpretativo en este sector

del Ordenamiento, adquiere una singular importancia en relación a la unidad familiar, dada la especial significación del principio de capacidad contributiva en el fundamento de esta figura, o lo que es lo mismo, teniendo en cuenta que ese principio es la respuesta esencial, desde el punto de vista jurídico, al porqué de su existencia. La interpretación del régimen de la unidad familiar con arreglo al principio de capacidad contributiva es, por tanto, un corolario fundamental, que habrá de presidir el análisis jurídico que a continuación se desarrolla.

1. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA: EL HECHO IMPONIBLE. CONFIGURACION LEGAL Y SIGNIFICACION JURIDICA.

Según el artículo 3º, número 1 de la Ley de 8 de septiembre de 1978, "Constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo". Como acontece frecuentemente, la definición legal del hecho imponible no recoge exactamente y con toda amplitud los distintos elementos y aspectos que integran el presupuesto de hecho, por lo que se hace necesaria una integración sistemática de los diversos preceptos en los que se regulan los mismos.

A.- Elemento objetivo.

Como es sabido, el hecho imponible (2) -conjunto de circunstancias previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta-, se compone de dos elementos fundamentales: el objetivo y el sub-

jetivo. El elemento objetivo del hecho imponible (expresión equivalente a las de presupuesto objetivo u objeto del presupuesto de hecho) es un acto, un hecho, una situación de la persona o de sus bienes, que puede ser contemplado desde varios aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

a) Aspecto material.

El aspecto material del hecho imponible coincide con la definición legal del mismo. El sujeto pasivo forma parte, estructuralmente, del elemento objetivo del presupuesto de hecho (3), ya que se trata de un impuesto personal, del impuesto personal por excelencia. No obstante, el sujeto pasivo, sistemáticamente, ha de ser objeto de consideración individualizada, ya que es uno de los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Así pues, el análisis del aspecto material del hecho imponible se circunscribe a la "obtención de la renta". Nos referiremos en primer lugar a este segundo elemento.

a') El concepto de "renta".

Cuando se habla de la renta en el ámbito tributario constituye ya un tópico el afirmar que es éste uno de los conceptos más difíciles de definir y uno de los temas sobre los que se ha volcado la producción literaria doctrinal; ¿Qué es lo que nos interesa a nosotros ahora de este concepto?, ¿en qué sentido habremos de considerarla aquí?.

A nuestro entender, todo planteamiento de la renta a

efectos fiscales puede encuadrarse en uno de los tres apartados siguientes:

-Consideración de lo que debe constituir la renta a efectos fiscales, o problema de la definición fiscal de la renta.

-Consideración de la renta como manifestación de capacidad contributiva, o significación jurídica de la renta.

-Consideración de la renta como objeto del tributo, esto es, como manifestación de la realidad económica que trata de someterse a tributación.

El primero de ellos constituye materia propia de la Ciencia de la Hacienda, aunque frecuentemente su estudio se incluya con ocasión de los otros dos, lo que es consecuencia de una de las dificultades esenciales que plantea el estudio de la renta, a la que ya nos hemos referido en el capítulo anterior: la falta de límites metodológicos claros en la investigación de la misma. Al hablar aquí de renta, ésta nos interesa exclusivamente en cuanto objeto de tributo, en el sentido más arriba señalado, diferenciándose así claramente esta noción del objeto del presupuesto de hecho (4). La renta como objeto del tributo, a nuestros efectos, no es otra cosa que el concepto de renta contenido en las disposiciones reguladoras del IRPF (5).

La Ley no da un concepto unitario de renta. Este concepto sí se contenía en el Proyecto de la misma, concretamente en el artículo 13,1, según el cual: "Constituye la base imponible del impuesto la suma del consumo más la variación

neta del valor del patrimonio del sujeto pasivo" (6). Este precepto fué modificado por la Ponencia, entendiendo que la definición legal de base imponible podía simplificarsse, remitiéndola al concepto de renta (7). Sobre ello, así como del tenor literal del artículo 13,1 del Proyecto, relativo a la "base imponible", cabría pensar, en principio, en una incorrecta incardinación del concepto de renta; pero hay que tener en cuenta, como dice Palao, que "la renta es el elemento central del hecho imponible en su aspecto objetivo; pero es también la base imponible. Ambas funciones de la renta son inseparables" (8).

De cualquier forma, el concepto de renta a efectos del impuesto hay que remitirlo a sus diversos componentes, mencionados genéricamente en el artículo 3º,2 de la Ley, a cuyo tenor:

"Componen la renta del sujeto pasivo:

- a) Los rendimientos del trabajo personal.
- b) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas.
- c) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en la letra anterior.
- d) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley".

El análisis de este artículo, señala Clavijo, pone de manifiesto que la renta "comprende únicamente las retribuciones", entendiéndose por retribuciones los "rendimientos de los factores de producción en sus distintas manifestaciones que esencialmente se reducen a los tres grupos: trabajo, capiti

tal y mixtos; y además todos los incrementos patrimoniales que se pongan de manifiesto, en general, con ocasión de cualquier alteración de la composición del patrimonio" (9). Nos parece importante subrayar esta precisión señalada por el profesor Clavijo, respecto a que la renta comprende "retribuciones", genéricamente, lo cual es acertado. Por el contrario, en ocasiones, en trabajos y manuales dedicados al Impuesto, se designan dentro del concepto de renta dos categorías -rendimientos e incrementos de patrimonio-, como si unos y otros tuvieran una distinta naturaleza a los efectos del Impuesto (10). Es indudable que desde el punto de vista económico podrán señalarse entre ambos conceptos todas las diferencias que se quieran, pero a efectos de lo que es renta para el Impuesto tanto da un rendimiento como un incremento de patrimonio; quiere decirse que tanto unos como otros son elementos componentes o computables para la determinación de la magnitud renta, cuya cuantía se hallará mediante la suma algebraica de los mismos.

Sin embargo, algo de las distinciones de que rendimientos e incrementos de patrimonio son susceptibles desde el punto de vista económico, ha sido tenido en cuenta por el legislador al disponer en el artículo 6º del Reglamento, dedicado al concepto de renta: "1. Componen la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales". Y tras determinar en su número 2 lo que se consideran rendimientos, el número 3 del mismo artículo establece: "Se consideran incrementos

o disminuciones patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo...". Facilmente se aprecia la inclusión de las disminuciones patrimoniales como si fueran un componente más de la renta, cuando en realidad no son más que una partida negativa que, incluso, cabe preguntarse si es igualmente referible a los incrementos de patrimonio como a los restantes rendimientos. A nuestro entender, es más correcta la descripción legal de renta que la reglamentaria, en la que, además, bajo la denominación de "concepto de renta" lo que parece comprenderse en la forma de determinar la base imponible (art. 6º,1 del Reglamento).

En definitiva, lo que queremos destacar aquí es lo siguiente:

1º: Tanto los rendimientos como los incrementos de patrimonio son "componentes" de la renta, sin que, a estos efectos, sean susceptibles de una distinta calificación o naturaleza (11).

2º: Ambos pueden presentar, como es obvio, una partida positiva o negativa, lo que implica que las disminuciones de patrimonio no son "componentes" de la renta, sino una partida negativa de uno de sus componentes. Con claridad afirma G. de la Peña que "las disminuciones patrimoniales son a los incrementos lo que los gastos necesarios son a los rendimientos -es decir, una partida negativa en la configuración de la renta del sujeto pasivo-" (12).

En este orden de consideraciones, es de destacar como el artículo 13 de la Ley, tras determinar que "constituye la

base imponible el importe de la renta en el periodo de la imposición" (núm.1), dispone: "Las cuantías de las distintas partidas, positivas y negativas, que componen la renta se integran y compensan para el cálculo de la base imponible" (núm.2).

3º: La denominación de incremento patrimonial no debe desnaturalizar el verdadero significado del mismo, que no es otro que el de ser también un rendimiento para el sujeto pasivo. En este sentido, Falcón ha puesto de manifiesto recientemente que el concepto de incremento patrimonial es "una categoría residual en la que tienen cabida todos los ingresos no excluidos expresamente del tributo y que no puedan reconducirse a cualquier otro de sus conceptos" (13).

Tales precisiones habrán de sernos de utilidad en un momento posterior.

b') Significado del término obtención.

Por lo que se refiere al término "obtención" se ha señalado su vaguedad e imprecisión, acudiéndose en ocasiones a un concepto previo de renta -a fin de determinar la significación del mismo-, ya de naturaleza jurídico privada, ya incidiendo en la naturaleza económica del concepto, exigiéndose, por ejemplo, la efectiva entrada de un ingreso en el patrimonio del sujeto pasivo.

En esta línea de consideración, quizás haya sido Gota Losada el autor que más ha incidido, en nuestra doctrina, en una interpretación de lo que debe entenderse por "obtención"

en base a conceptos del Derecho privado, Para este autor, lo que determina la sujeción al impuesto es la titularidad de las distintas clases de renta, regulándose dicha titularidad fundamentalmente por el Derecho civil, mercantil y laboral. En relación al impuesto, prosigue el autor citado, la titularidad que interesa es la titularidad de goce o disfrute, es decir, de los derechos subjetivos que tienen como objeto la apropiación de las rentas, aunque el sujeto no pueda ejercerlos por sí mismo (14).

Estas afirmaciones, realizadas con relación a nuestro anterior IGRPF fueron en su día ampliamente aceptadas y han sido también acogidas por la doctrina para explicar el concepto de obtención en el Impuesto sobre la Renta de 1978. Así, y en esta línea, para el profesor Palao, obtener renta, en su acepción más simple, "significa ostentar un título jurídico por virtud del cual los ingresos que forman su componente positivo son apropiados por el sujeto pasivo; equivale, por tanto, a poseer la titularidad de las rentas" (15). Si bien el citado profesor formula a continuación determinadas precisiones importantes sobre este criterio, al que califica de "criterio fundamental" (16).

Por otra parte, el Consejo de Estado, basándose en el artículo 28 de la LGT, y argumentando en base a la naturaleza económica del hecho imponible en el IRPF, afirma que "ha de haber siempre un ingreso efectivo" para poder exigir el impuesto. Asimismo, el Consejo de Estado subraya la conveniencia de que el Reglamento precise qué se entiende por "obten-

ción' de la renta, a fin de evitar confusión con otros términos, tales como devengo, percepción, cobro, pago, ingreso, etc..." (17).

En nuestra opinión, siendo indiscutible que la renta en sí misma considerada es un hecho de naturaleza económica, y siendo también indudable que la renta se obtiene por medio de contratos o relaciones jurídicas muy variadas, lo decisivo es que la "renta", en sentido jurídico tributario, no existe hasta que el legislador la define. El legislador tributario no está vinculado por esos conceptos naturales de renta, ya sean naturales económicos o naturales jurídicos. El legislador es soberano para delimitar el objeto del tributo, siempre que sea indicativo de capacidad económica. De ello se desprende que la significación de la expresión "obtención de renta" debe buscarse dentro de las propias normas reguladoras del tributo, mediante una interpretación integradora y sistemática del articulado de la Ley, en relación con el artículo 3º de la misma. Como observa Saíñz de Bujanda, cuando el legislador determina que el presupuesto de hecho de un tributo es la percepción de renta, es necesario que las propias normas jurídico-fiscales formulen el concepto de renta, lo que lleva aparejada "la necesidad de enunciar los elementos que han de computarse para determinar si, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria, ha habido o no percepción de renta" (18). Ahora bien, no es necesario que todos esos elementos se recojan en un mismo artículo, con independencia de que esto sea más correcto (19).

En este sentido, y desde nuestro punto de vista, lo más que puede llegara afirmarse respecto a la supuesta falta de concreción explícita del concepto de "obtención" es a señalar su falta de contenido autónomo, por cuanto el significado del mismo hay que remitirlo o ponerlo en relación con cada uno de los componentes de la renta, según vienen definidos y configurados en los preceptos legales correspondientes.

De esa interpretación sistemática se deriva que la renta no sólo se obtiene a través de la percepción de rendimientos de trabajo personal, de renta de explotaciones económicas o derivadas de actividades profesionales o artísticas, de rendimientos del capital y de incrementos de patrimonio, sino que también se obtiene renta mediante la "imputación" de determinados rendimientos al sujeto pasivo. La "imputación de rendimientos", como es sabido, es regulada en el artículo 12 de la Ley, dando lugar al llamado régimen de "transparencia fiscal", del cual se ha ocupado especialmente Falcón y Tella, quien afirma que también obtiene renta "quien es socio de una entidad transparente que obtiene beneficios" (20).

Pero existe también otra norma específica que determina la imputación de rendimientos, precisamente con relación a la unidad familiar. Nos referimos a la norma contenida en el artículo 19,3,b) de la Ley, y en el artículo 75,b) del Reglamento, y a cuyo tenor: "No tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso... b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se

computarán como ingreso de la persona que los reciba". Aunque, como es obvio, estamos en presencia de una imputación totalmente distinta de la regulada en el artículo 12, hay que admitir que también se trata de una norma que puede dar lugar a supuestos de imputación en sentido técnico, si bien por vía negativa y no positiva. En efecto, si la retribución efectuada por un miembro de la unidad familiar a otro miembro de la unidad familiar no es renta de este último, ni tampoco gasto del primero, quedará integrada dentro de la renta del que efectúa tal retribución; esto es, el rendimiento que, económica o realmente, percibe una persona -miembro de una unidad familiar- le es imputado a otra -miembro de la misma unidad familiar-, que es gravada como si efectivamente hubiera obtenido tal rendimiento. Como ya hemos señalado en otro lugar, hay que hacer constar que este precepto se ha visto afectado por el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, que regula el nuevo régimen de estimación objetiva singular; concretamente, tal modificación afecta al sistema de determinación de rendimientos del régimen normal de estimación objetiva singular (art.102 del Reglamento modificado). Nos ocuparemos de ello al analizar la base imponible; baste aquí con la indicación señalada.

De cualquier forma, y volviendo al significado del término "obtención", que es lo que aquí nos interesa, de todo ello se desprende que no hay base legal para sostener que la "obtención de renta" supone siempre un ingreso efectivo, lo que es difícilmente conciliable con los supuestos de imputación

de rendimientos antes señalados. Por otra parte, piénsese en la norma según la cual "las prestaciones de trabajo personal y de capital en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario" (art.3º,3 de la Ley y art. 7 del Reglamento), presunción, en principio, "iuris tantum", pero que dado el carácter negativo de la prueba -que en el antiguo Derecho se denominaba, como es sabido, "probatio diabolica"-, viene a convertirse, de hecho, en una presunción "iuris et de iure".

En este orden de cosas debe consignarse que también se considera "renta obtenida" la renta de los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios (art.16,1,b de la Ley), así como determinados supuestos de rentas en especie previstos por la normativa del Impuesto (art. 14,2,d de la Ley, y arts. 54,i y 60,2 del Reglamento). Estos supuestos, que en la terminología anglosajona se designan con el nombre de "renta imputada" ("imputed income"), deben diferenciarse claramente de las anteriores reglas sobre imputación de rendimientos. Con claridad dice Palao que en rigor estos supuestos no pueden calificarse siquiera como normas de imputación, ni de presunción, pues la renta en ambos casos existe efectivamente, sino de normas que establecen una excepción al carácter monetario que ordinariamente se exige para que las rentas se sujeten al impuesto (21).

Adviértase que nos hemos referido a la renta obtenida de los inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, no al supuesto de viviendas desocupadas; en este último caso no

puede hablarse de una existencia efectiva de renta, por lo que bien puede considerarse un argumento adicional que confirma la no adecuación entre "obtención de renta" y efectiva percepción de ingreso.

Como recapitulación de lo expuesto podemos concluir que la noción de "obtención de la renta" es compleja y no reducible a la simple titularidad de la misma, ni tampoco a la efectiva percepción de un ingreso. Puede decirse, siguiendo al profesor Palao, que la renta se obtiene por un sujeto cuando es imputada a éste con arreglo a las normas del impuesto. Dicho con otras palabras, "obtención" es una expresión abreviada que ha de interpretarse sistemáticamente en relación con el contexto, con el resto del articulado de la Ley (22).

b) Aspecto espacial.

En otro lugar de este trabajo hemos indicado que la unidad familiar plantea, con relación a las dos modalidades de sujeción al impuesto, una amplia y compleja problemática. Por un lado, la cuestión de si es posible la vinculación de la unidad familiar a la obligación real de contribuir o, más expresivamente, si varias personas sujetas todas ellas por obligación real de contribuir constituyen unidad familiar a los efectos del impuesto; a esta cuestión, como hemos visto, ha de responderse, con toda claridad, negativamente (23). Por otra parte, el problema fundamental de la unidad familiar en relación con el aspecto espacial del hecho imponible, tiene lugar cuando uno o varios de sus miembros, pero no todos,

son sujetos pasivos por obligación personal, mientras otros lo son por obligación real. Esto es lo que corresponde abordar en este momento.

El artículo 4º de la Ley, como sabemos, consagra dos "modalidades" (24) de sujeción al impuesto: obligación personal para las personas físicas residentes y obligación real para las personas físicas no residentes que "obtengan renta" en España.

A estos efectos, el artículo 6º de la Ley dispone: "Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en el territorio español" (art.6º,1) y "Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar" (art. 6º,3). Tenemos, por tanto, dos nociones diferenciadas, aunque estrechamente relacionadas: residencia de la persona física y residencia de la unidad familiar. Veamos este último concepto, ciertamente problemático, para lo cual es necesario distinguir: 1º: supuestos en que la unidad familiar es residente; 2º: efectos de esa residencia.

En primer lugar, del artículo 6º,3 de la Ley resulta una norma que podemos calificar de norma general: la unidad familiar es residente siempre que sean residentes todos sus miembros. Ninguna duda plantea este supuesto, que puede considerarse "prototípico": todas las personas integradas en la

unidad familiar quedan sometidas al impuesto por obligación personal con arreglo al régimen previsto para la misma (25). En segundo lugar, poniendo en relación el artículo 6º,3 con las modalidades de unidad familiar descritas en el artículo 5º, resultan unas normas particulares de determinación de la residencia de la unidad familiar, que pueden sistematizarse así (26):

-Primera modalidad (art.5º,1,primera): la unidad familiar es residente si ostentan tal condición cualquiera de los cónyuges.

-Segunda modalidad (art.5º,1,segunda): la unidad familiar es residente si lo es el cónyuge que tiene los hijos a su cuidado.

-Tercera modalidad: (art.5º,1,tercera): la unidad familiar es residente en España si reside en ella el padre o madre que tenga los hijos a su cuidado.

-Cuarta modalidad (art.5º,1,cuarta): es residente sólo si lo son todos los hermanos sometidos a tutela.

Lo que hasta este punto pudiera ser tranquilo comentario empieza a matizarse de inquietud cuando se trata de determinar los efectos de esa residencia. El problema deriva no sólo de la falta de un precepto legal en el que claramente se establezcan los efectos de la residencia de la unidad familiar (27), sino también de la propia noción de unidad familiar residente, por cuanto ello supone la atribución de residencia a un "ente" que ni tiene personalidad jurídica ni ostenta las condiciones o calificación requeridas para ser un

centro de imputación de efectos jurídicos (28). Y ello se advierte fácilmente en la propia noción considerada, ya que, en realidad, la residencia de la unidad familiar se identifica con la residencia de unas personas físicas determinadas. En efecto, lo que el artículo 6º,3 dispone es que, cuando determinadas personas físicas, miembros de una unidad familiar, sean consideradas residentes, "se considerará que la unidad familiar es residente". Y aquí es justamente donde empieza el problema. ¿Qué quiere decir "se considerará"?. Una interpretación coherente y válida de tal expresión sólo puede obtenerse mediante una interpretación sistemática de las restantes normas legales.

Por una parte, poniendo en relación este precepto con el número 2 del artículo 4º, y con el artículo 7º,3, en el que se dispone la acumulación de las rentas de los miembros de la unidad familiar, parece claro que la residencia es un requisito esencial para la propia constitución o existencia de la unidad familiar. Así lo hemos considerado y expuesto al plantearnos la posible relación unidad familiar-obligación real de contribuir, llegando a la conclusión de que la interpretación reglamentaria (art.17,2) es correcta en este punto. No hemos, por tanto, de volver a insistir sobre ello.

Por otra parte, al decir "se considerará" lo que parece contenerse en tal expresión es que "se entiende" que "los demás" miembros de la unidad familiar -distintos de los que determinan la residencia de la unidad familiar- son también residentes, aunque en realidad no lo sean. Es decir, se produ

ce lo que se ha calificado de "atracción de residencia". En este sentido, Banacloche dice que la residencia de uno de los cónyuges "atrae" la residencia de todos los miembros de la unidad familiar, el padre o madre "atraen" la residencia de los hijos, pero los hijos no "atraen" la residencia de los padres (29). En definitiva lo que parece es que se dice "residencia de la unidad familiar" para aludir a la residencia de los miembros de la unidad familiar. Pero con ello, claro está, no se resuelve el problema, aunque se haya avanzado en su delimitación.

Efectivamente, ¿cuáles son esos miembros de la unidad familiar que deben considerarse residentes?, ¿cuál es el alcance de esa "atracción" de residencia?. La cuestión, nada fácil de resolver, ha de solucionarse considerando las posibles interpretaciones al respecto, de donde habremos de obtener una conclusión válida tanto por una vía positiva como negativa, o sea, descartando aquellas posibilidades que no encuentren un encaje adecuado en las diversas normas que han de tenerse en cuenta sobre este punto.

Según una interpretación, que aparentemente puede considerarse seguida por el Reglamento, son todos los miembros de la unidad familiar los que quedan sometidos al impuesto, como sujetos pasivos por obligación personal. Concretamente, dispone el Reglamento en su artículo 13:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto por obligación personal:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y

b) Las personas físicas que, aún no residiendo habitualmente en territorio español, formen parte de una unidad familiar que se considere residente en dicho territorio".

Del tenor literal del precepto lo que parece desprenderse es la sujeción al impuesto por el mero hecho de pertenecer a una unidad familiar residente, con independencia no sólo de que se resida en España sino también de que se obtengan rentas en ella (30).

Esta posibilidad debe rechazarse, ya que ello supondría un tercer criterio de sujeción no contenido en la Ley: pertenencia a una unidad familiar residente, lo cual, como es obvio, excede la competencia de la vía reglamentaria. Como es claro, el Reglamento no puede someter al ámbito de aplicación del tributo a quien ni es residente en España ni obtiene rentas en ella. Derivar de la noción de residencia de la unidad familiar el que son todos los miembros de aquélla (31) los que quedan sometidos al impuesto, por obligación personal, es algo a todas luces excesivo.

Una segunda posibilidad vendría constituida por entender que la residencia de la unidad familiar determina exclusivamente la propia noción de existencia o constitución de la unidad familiar, pero sin derivar de ello ninguna otra consecuencia. Los miembros de aquélla vendrían sujetos ya por obligación personal, ya por obligación real, acumulándose las rentas que correspondan a cada uno según la modalidad de tributación por la que vengán sujetos. Esta es la opinión sostenida por Alsina y Arias, quienes entienden que "la acumulación a

que se refiere el art. 7.3 de la Ley sólo puede referirse a los miembros de la unidad familiar que sean sujetos pasivos del Impuesto, es decir, a los residentes en territorio español y a los residentes en el extranjero que perciban rentas procedentes de España, sólo en cuanto a estas últimas (32). Y concluyen sobre este punto: para las unidades familiares "residentes en España... habrían de acumularse las rentas mundiales de los miembros de la unidad familiar que fuesen sujetos pasivos por obligación personal y, en su caso, las procedentes de España, de quienes lo fuesen por obligación real" (33). En análogo sentido, Menéndez Hernández afirma: "Según el artículo 7º de la Ley, deben acumularse, para determinar el tipo imponible, todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, y ello habrá de conseguirse con naturalidad, independientemente del hecho de que los padres y la mayor parte de los hijos vivan en España y de que otro u otros residan en el extranjero, pues según el párrafo dos del artículo 4º de la Ley pueden coexistir plenamente, a efectos de tributación conjunta, los criterios de la obligación personal y la obligación real de contribuir" (34).

Tampoco esta posibilidad, aunque en principio resulta sugestiva y acorde con el tenor literal de los preceptos legales, puede aceptarse, en nuestra opinión. Hemos visto que la obligación real de contribuir es un impuesto distinto a la obligación personal; cada una de ellas tiene un presupuesto distinto, si bien en ambos casos de naturaleza personal, que las cualifica estructuralmente, y presentan diferencias en

su régimen, fundamentalmente en el grado de subjetivación del impuesto. Por ello, no se explica como pueden "acumularse" obligaciones surgidas de presupuestos de hecho que implican diversas "modalidades" de tributación, o lo que es lo mismo, no pueden "coexistir" obligaciones derivadas de impuestos diferentes, como es el caso de la obligación personal y la obligación real de contribuir. Pero es que, además, cuando el artículo 6º,3 de la Ley dispone que "se considerará que la unidad familiar es residente", está disponiendo algo más que la exclusiva vinculación de la unidad familiar a la obligación personal de contribuir. En las opiniones expuestas se tiene especialmente en cuenta la acumulación prevista en el artículo 7º,3 de la Ley y el sometimiento conjunto y solidario al impuesto de los miembros de la unidad familiar, establecido en el artículo 4º,2, pero parece olvidarse la noción de residencia de la unidad familiar, regulada igualmente en el texto legal.

Una tercera posibilidad, que en parte se basaría en el mismo argumento que la anterior, en el sentido de entender que la residencia de la unidad familiar no "atrae" la residencia de sus miembros, sería la de entender que los miembros de la unidad familiar -residente- que fuesen sujetos pasivos por obligación personal tributasen conjuntamente, mientras que aquellos que lo fuesen por obligación real tributarían cada uno, separadamente. En este caso entendemos que tal interpretación debe rechazarse por ser contraria al sometimiento conjunto y solidario ordenado por el artículo 4º,2 para

los sujetos pasivos, tanto por obligación personal como por obligación real de contribuir. En este caso, los efectos de la residencia de la unidad familiar se restringen aun más que en la interpretación anterior, puesto que sólo determinaría la existencia de unidad familiar respecto de los miembros que fuesen sujetos pasivos por obligación personal. Ello es contrario, asimismo, a la propia noción de unidad familiar; en este sentido entendemos la posición de Ferreiro al afirmar que no caben unidades familiares en parte residentes y en parte no residentes (35).

Las posibilidades expuestas, como vemos, no llevan a ninguna conclusión positiva y, consecuentemente, no resuelven el problema planteado. La solución habrá que buscarla por otro camino, el único posible para nosotros, que consiste en interpretar el artículo 13,1,b) del Reglamento conjuntamente con el artículo 6º,3 de la Ley, de forma que no se vulnere la dualidad de las modalidades de sujeción al impuesto contenidas en el artículo 4º. Cuando la Ley dispone qué se entiende por unidad familiar residente se está queriendo atribuir algún efecto a esa residencia, y ese efecto sólo puede ser que la residencia de la unidad familiar "atrae" la residencia de sus miembros que sean sujetos pasivos por obligación real. Dicho con otras palabras, de la residencia de la unidad familiar se deriva como consecuencia inexcusable la residencia de sus miembros que sean sujetos pasivos con arreglo al artículo 4º, 1 de la Ley (36). Los sujetos pasivos que, en principio, quedan vinculados al Impuesto por obligación real, al formar parte

te de una unidad familiar residente, ven alterado o modificado su principio individual de sujeción, por razón de esa pertenencia, pasando a tributar por obligación personal, de acuerdo con el régimen propio de la unidad familiar. La residencia de la unidad familiar, según esta postura que sostenemos, implica una alteración del principio individual de sujeción al impuesto, pero no vulnera la dualidad de modalidades de sujeción consagradas en el artículo 4º del texto legal.

No obstante, es conveniente insistir en esta postura, por cuanto la acusación de ilegalidad señalada en ocasiones al artículo 13,1,b) del Reglamento, pudiera entenderse -erróneamente- aplicable a la interpretación que aquí sostemos. Así, el Consejo de Estado, en su Dictamen al proyecto del primer Reglamento del Impuesto, entendía que la norma según la cual las personas físicas no residentes son sujetos pasivos por obligación personal, por pertenecer a una unidad familiar residente, debía suprimirse. Argumentaba el Consejo de Estado que "las rentas de quienes formen parte de la unidad familiar han de acumularse..., pero han de serlo de acuerdo con el criterio personal o real que resulte de aplicación a cada miembro, ya que los sujetos pasivos... son las personas físicas, sin perjuicio de que los componentes de una unidad familiar queden conjunta y solidariamente sometidos al impuesto" (37). Apoyándose en esta argumentación -en la que, como es claro, se basa la interpretación antes consignada en segundo lugar- Alsina y Arias consideran que "tal norma (art.13,1,b del Reglamento) no está explícitamente contenida en el texto legal,

por lo que resulta de dudosa legalidad" (38); e insisten en que "el sistema reglamentario es desmesurado" y el precepto en cuestión "un añadido carente de apoyo legal expreso" (39). Igualmente, Menéndez Hernández considera que "La extensión de la obligación personal al apartado letra b) resulta 'contra legem'. Porque según el artículo 4º de la Ley las personas físicas que no residen en territorio español están afectas al impuesto por obligación real. La extensión reglamentaria deviene nula y sin efecto al contener 'contra ley' como consecuencia del rígido principio de la jerarquía normativa. Por tanto, es preciso considerar como no existente dicho precepto" (40).

En nuestra opinión, no puede atacarse sin más la legalidad del precepto reglamentario objeto de comentario; particularmente, no puede admitirse que sea un añadido carente de apoyo legal, sin antes haber puesto de manifiesto el sentido de las normas legales. Utilizando las palabras de Alsina y Arias, el hecho de que la norma contenida en el Reglamento no esté expresamente contenida en la Ley, no la convierte en ilegal; y si está implícitamente contenida, entonces tiene pleno sentido.

En efecto, la supuesta ilegalidad del Reglamento al disponer que es sujeto pasivo por obligación personal quien no es residente pero pertenezca a una unidad familiar residente, habrá de admitirse si "excede" lo dispuesto en la Ley, pero para ello es preciso haber desentrañado qué es lo que dispone aquella. En este sentido, entendemos que el problema se centra

en la determinación de los efectos de la noción "residencia de la unidad familiar". Como hemos indicado ya, cuando el artículo 6º,3 regula la residencia de la unidad familiar, está disponiendo algo más que la exclusiva vinculación de la misma a la obligación personal de contribuir. Ese "algo más" es lo que, en nuestra opinión, no ha sabido delimitarse adecuadamente, lo que origina todo el problema que venimos considerando. Los efectos de la noción "unidad familiar residente" no aparecen, en efecto, clara o expresamente regulados, por lo que se hace preciso el recurso al artículo 24 de la LGT, en el que, como es sabido, se prohíbe la utilización analógica para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, pero no se prohíbe la interpretación extensiva, que es verdadera interpretación, perfectamente válida por consiguiente en esta rama o sector del Ordenamiento que llamamos Derecho financiero y tributario (41). El error de principio que se encuentra en el origen de esta farragosa cuestión es, precisamente, "meter en el saco" de la analogía lo que no es sino interpretación con resultado "extensivo" de las normas legales (42).

Desde esta perspectiva, es claro que lo que el Reglamento no puede hacer en modo alguno es someter a imposición a quien ni es residente en España ni obtiene rentas en ella, lo que supondría, como hemos dicho, un principio de sujeción no contenido en la Ley. En efecto, en la Ley no se contiene norma alguna que contemple el supuesto de que una persona física no sujeto pasivo (advuértase, no decimos no residente, sino no sujeto pasivo), forme parte de una unidad familiar.

Cualquier intento de someter o de "atraer" a tributación a quien no viene obligado, a quien no es sujeto pasivo, ni por obligación personal ni por obligación real, supone la aplicación de una norma prevista para otro supuesto: el de quien es sujeto pasivo, el de quien viene personalmente obligado. La residencia de la unidad familiar no puede extender sus efectos más allá de los miembros que sean sujetos pasivos, porque ello implicaría una integración analógica del hecho imponible que llevaría a entender que realiza el presupuesto de hecho quien pertenece a una unidad familiar residente. Y, desde luego, si lo que dispone el precepto reglamentario comentado es un tercer criterio de sujeción, entonces es claramente ilegal.

Ahora bien, la cuestión es radicalmente distinta si el artículo 13,1,b) del Reglamento se entiende como especificación de los efectos de la residencia de la unidad familiar, regulada en la Ley. En este sentido bien cabe entender que lo que dispone el precepto legal correspondiente es que cuan- do la unidad familiar sea residente son residentes todos sus miembros que sean sujetos pasivos, ya vengán individualmente sujetos por obligación personal o por obligación real. Como hemos dicho, según esta postura, la residencia de la unidad familiar implica la alteración del principio individual de sujeción al impuesto. Esta interpretación conduce a una "extensión" del hecho imponible, si se quiere, o más exactamente, tiene como resultado una interpretación extensiva del hecho imponible, por cuanto el sentido del mismo puesto de mani

fiesto es más amplio que el que se desprende de sus términos literales. Concretamente, no sólo realiza el presupuesto de la obligación personal de contribuir quien reside en España y obtiene renta, con independencia del lugar en que ésta se genere, sino también el no residente que obtiene renta en España, cuando pertenece a una unidad familiar residente. Esta es, en nuestro sentir, la interpretación que se deduce de la problemática noción de residencia de la unidad familiar y del sometimiento conjunto y solidario al impuesto de los sujetos pasivos a que se refiere el número 1 del artículo 4º, tal como dispone el número 2 del mismo precepto.

Esta interpretación también puede considerarse comprendida en el artículo 13,1 del Reglamento, que no alude en su apartado b) a la necesidad de que tales sujetos obtengan renta en España, como tampoco exige en el apartado a) que se obtenga renta. El Reglamento se limita a desarrollar la Ley y no tiene por qué repetir aquélla en todos y cada uno de sus preceptos. Más aun, al definir el sujeto pasivo cuando se ha definido previamente el hecho imponible.

De cualquier forma, una modificación del precepto citado aclararía muchas dudas y problemas, y para ello bastaría con complementarlo incluyéndose la exigencia en su apartado b) de obtención de renta en España. Sin perjuicio, claro está, de la conveniencia de una modificación legal en el sentido de regular más explícitamente y con mayor claridad los efectos de la residencia de la unidad familiar.

- c) Aspecto temporal: periodo impositivo "normal" y periodos impositivos "cortos".

De entre los diversos problemas que plantea el aspecto temporal del hecho imponible, uno ha de ser analizado en este trabajo: la propia estructura temporal del presupuesto objetivo, por cuanto su determinación presenta normas particulares en el supuesto de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar.

Desde el punto de vista temporal, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta tiene una duración prolongada. Se trata de un impuesto periódico, siendo el periodo impositivo un elemento consustancial con el propio aspecto material, ya que hasta el último día del periodo impositivo -devengo- no es posible saber si se ha producido o no el hecho imponible.

Como regla general, el periodo de imposición es el año natural (art. 23 de la Ley y 106 del Reglamento) (43), pero existen determinados supuestos en los cuales el periodo impositivo es inferior al año, como consecuencia de ciertos acontecimientos, relacionados ya directamente con el sujeto pasivo, ya con el hecho de su pertenencia a una unidad familiar. En estos casos, se habla, en ocasiones de periodos impositivos "cortos" (44).

- a') Interpretación del texto legal.

Según el artículo 24,1 de la Ley, "El periodo impo-

sitivo será inferior al año para el sujeto pasivo que falleciera en día distinto del treinta y uno de diciembre, y para los demás sujetos pasivos incluidos en la misma unidad familiar". Y según el número 7 del mismo artículo, "El periodo impositivo será también inferior al año en los casos de disolución o separación matrimonial, produciéndose el devengo en la fecha de la sentencia y posteriormente en la que corresponda según lo establecido en este artículo y en el anterior". De estos preceptos se deduce que son tres, en principio, las causas que dan lugar a un periodo impositivo inferior al año: fallecimiento del sujeto pasivo, disolución del matrimonio y separación matrimonial. Veamos cada una de ellas.

Por lo que respecta a la primera de las causas -fallecimiento del sujeto pasivo (45)-, el único problema que suscita es la necesaria precisión de la significación del término sujeto pasivo. Habida cuenta de que según una opinión ampliamente extendida todas las personas que integran la unidad familiar son sujetos pasivos del tributo, resultaría que la muerte de cualquier miembro de la unidad familiar, con independencia de que obtenga o no renta, interrumpe el periodo de imposición para los sujetos pasivos incluidos en la unidad familiar a la que aquél perteneciera (46). Verdaderamente carece de fundamento disponer como norma general la interrupción del periodo impositivo por fallecimiento de un miembro de la unidad familiar que no obtiene renta (47), pero, afortunadamente, no es eso lo que se dispone en la Ley.

En efecto, como hemos señalado en otro lugar, no hay

base legal suficiente para entender que todos los miembros de la unidad familiar asumen la titularidad pasiva de la obligación tributaria. Sujeto pasivo, tanto si la persona física no pertenece a una unidad familiar como si se encuentra inserto en ella, sólo lo es el que realiza el hecho imponible. De manera que en el artículo 24,1 de la Ley lo que se está disponiendo es la interrupción del periodo impositivo por fallecimiento de un miembro de la unidad familiar que "obtenga renta" (48).

Aún sosteniendo una opinión distinta respecto a los miembros de la unidad familiar que resultan personalmente obligados, también es ésta la conclusión a que llega el profesor Lasarte, quien realiza un estudio pormenorizado de esta materia. Para el citado profesor, los miembros de la unidad familiar que no obtienen renta se asimilan al responsable solidario, y por lo tanto, no son sujetos pasivos, lo que le permite llegar a una conclusión igual a la que aquí sostenemos, aunque por diferentes razones. "Tratándose de personas integradas en una unidad familiar -dice Lasarte-, el periodo impositivo se interrumpe para todos los miembros de la misma por fallecimiento de uno de ellos siempre que hubiera obtenido renta" (49).

Así pues, y por lo que se refiere a la conclusión señalada, el precepto legal nos parece correcto y creemos que no deja lugar a dudas relacionándolo con la significación del término sujeto pasivo, de acuerdo con la interpretación sistemática del presupuesto objetivo del tributo que venimos rea

lizando.

Por lo que se refiere a la disolución del matrimonio como segundo supuesto que provoca el periodo impositivo inferior al año natural, surge la dificultad de discernir a qué "disolución" se refiere, teniendo en cuenta que en el artículo de referencia no se menciona la nulidad entre las causas consideradas. En puridad conceptual, la disolución y la nulidad son radicalmente distintas, como es bien sabido. La disolución del matrimonio presupone la validez de su existencia jurídica hasta que surge la causa que determine la ruptura del vínculo. La nulidad, por el contrario, implica la declaración de la inexistencia jurídica del matrimonio que, por algún impedimento o causa jurídicamente reconocida no fué válidamente constituido. Con gráfica expresión se dice que el matrimonio en este caso no se anula, sino que se declara nulo. En sentido estricto, por tanto, el término empleado por la Ley no engloba el supuesto de nulidad. ¿Hay que entender entonces que la nulidad del matrimonio no produce la interrupción del periodo impositivo?. Tal conclusión, basada en una interpretación exclusivamente literal del precepto, no nos parece aceptable desde ningún punto de vista. Primero, porque, como es sabido, en el momento de promulgarse la Ley del Impuesto la causa normal y típica de disolución del matrimonio era la muerte de uno de los cónyuges, no admitiéndose en aquel momento en nuestro ordenamiento el divorcio vincular, por lo que parece un tanto absurdo pensar que el legislador se refería única y exclusivamente a la disolución por muerte, máxime cuando el fallecimiento del sujeto pasivo estaba recog

gido en el artículo 24,1 (50). En segundo lugar, la propia Ley, en el artículo 5º, al regular las modalidades de unidad familiar refiere la segunda de ellas a los "casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial", por lo que no parece lógico que despues en el artículo 24,7 excluya la nulidad. En tercer lugar, el propio artículo 24,7 refiere el devengo, en los supuestos en él contemplados a la "fecha de la sentencia", que en aquel momento -1978- difícilmente podía relacionarse con la disolución en sentido estricto.

A todo ello, y abundando en este sentido, hay que añadir otra consideración, a nuestro juicio, fundamental. La doctrina de la invalidez e ineficacia del matrimonio, como ponen de relieve Lacruz y Sancho (51), es una de las más oscuras y complejas del Derecho de familia, entre otras razones por la dificultad de adaptar las respectivas categorías del negocio jurídico. Por tanto, no debe extrañar que el legislador tributario haya utilizado el término disolución para referirse a la nulidad, especialmente teniendo en cuenta, como pone de relieve Lasarte, que al no existir hasta 1981 la posibilidad de disolución del matrimonio por divorcio vincular, "el término disolución se ha venido utilizando para hacer referencia al resultado de la declaración de nulidad" (52). Por todo ello, más que un olvido del legislador lo que parece producirse aquí es una confusión de términos, en el sentido de se emplea la palabra "disolución" cuando en realidad lo que se quiere decir es "nulidad".

Lo que podemos entonces preguntarnos es si el artículo

24,7 se refiere sólo a la "nulidad" o si al decir "disolución" se refiere a la nulidad y disolución conjuntamente. A nuestro parecer, y a la vista de lo expuesto, existen importantes razones para entender que se refiere a la nulidad, especialmente por el dato de referir el devengo exclusivamente a la fecha de la sentencia, y no también a la del fallecimiento del cónyuge. Con lo cual, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 24,1, resultaría que la muerte del cónyuge que no obtiene renta, no daría lugar a la interrupción del periodo impositivo, lo cual, por otra parte, puede parecer bastante lógico.

Sin embargo, tal conclusión parece excesiva "de lege data", y hay que tener además en cuenta que el fallecimiento de uno de los cónyuges, con independencia de que obtenga o no renta, tiene como consecuencia la "disolución" de la unidad familiar a la que pertenecía, pasando a quedar encuadrado el cónyuge supérstite en otra modalidad de unidad familiar si hubiere hijos, y si no, constituyéndose en sujeto pasivo independiente. Desde este punto de vista, nos inclinamos a pensar que la "disolución" contemplada en el artículo 24,7 debe entenderse comprensiva tanto de los supuestos de disolución del matrimonio como de la declaración de nulidad del mismo. Carecería verdaderamente de sentido una interpretación literal rigurosa del precepto, pues no existe razón alguna para diferenciar el tratamiento en ambos casos (53).

En cuanto a la "separación matrimonial", entendemos que no presenta dificultades, aunque al promulgarse la Ley

algún autor se pronunció en el sentido de dudar si se refería a la separación judicial o no (54). Creemos que realmente la redacción del precepto no deja lugar a duda: se refiere la separación judicial. Ello es perfectamente coherente con la normativa del Impuesto, que atiende a la existencia de vínculos jurídicos entre las personas para el reconocimiento de unidad familiar, sin tener en cuenta, en general, las posibles uniones o separaciones de hecho. Por la misma razón, a efectos de interrupción del periodo impositivo tampoco pueden tenerse en cuenta separaciones matrimoniales que no hayan sido decretadas judicialmente.

Cuestión distinta es que, "de lege ferenda", fuese conveniente asimilar a la sentencia judicial la interposición de la demanda de separación con la consiguiente adopción de medidas provisionales por el Juez. Nos hemos ocupado de ello al analizar las modalidades de unidad familiar, a donde nos remitimos. Por otra parte, entendemos que esta última cuestión puede diferenciarse, no sólo conceptualmente, sino también a efectos de su regulación, de la que ahora consideramos, ya que una cosa es la determinación de las causas que dan lugar a interrupción del periodo impositivo, y otra distinta permitir la tributación separada de los cónyuges durante parte de un periodo impositivo o, incluso, durante un cierto tiempo, atendiendo a determinadas circunstancias de hecho "suficientemente probadas", en las cuales la convivencia no se ha producido, faltando el fundamento de la acumulación. Ello no es incompatible con una "declaración conjunta", en

la que se haga constar, por un lado, la deuda tributaria que corresponde a cada cónyuge, y, por otro, la acumulación que corresponda en cada caso. Recuérdesse lo que dijimos en el capítulo I respecto a la distinción entre el plano procedimental de la determinación conjunta o separada de las rentas, del plano material de la acumulación de las mismas, siendo perfectamente imaginable la fijación de bases distintas en un mismo procedimiento, que conduzca a deudas tributarias diferentes (55).

Hasta aquí la interpretación del texto legal. Pasemos ahora a analizar el Reglamento, que en este punto lleva a cabo una regulación algo más que censurable.

b') El texto reglamentario. La cuestión de su ilegalidad en este punto.

El artículo 107 del Reglamento dispone:

- "1. El periodo impositivo será inferior al año natural en los siguientes casos:
- a) Tratándose de un sujeto pasivo que no forme parte de una unidad familiar, por fallecimiento del mismo en un día distinto del 31 de diciembre.
 - a) En casos de sujetos pasivos integrantes de una unidad familiar, por fallecimiento de uno o ambos cónyuges, por disolución o nulidad del matrimonio, por separación matrimonial en virtud de sentencia judicial, por cese de la tutela de alguno de los hermanos tutelados o por fallecimiento del padre o madre solteros".

En una lectura superficial del precepto se aprecian claramente las importantes diferencias en él contenidas, res-

pecto al texto legal (56). Mientras en el apartado a) se limita a recoger lo dispuesto en el artículo 24,1 de la Ley para el supuesto de sujeto pasivo que no forme parte de una unidad familiar, en el apartado b) se contiene una regulación ampliamente diferenciada de la contenida en la Ley. Por sistematizar esta regulación, podemos exponerla así:

-No se recoge -nos resistimos a utilizar la expresión "se suprime"- el fallecimiento del sujeto pasivo integrado en una unidad familiar.

-Se "limita" los supuestos de fallecimiento al de uno o ambos cónyuges y a al padre o madre solteros, supuesto este último "de nuevo cuño".

-Se "introduce" otra nueva causa de interrupción del periodo impositivo: el cese de la tutela de uno de los hermanos tutelados.

-Se recoge la disolución o nulidad del matrimonio, y la separación judicial, como causas significativas a estos efectos, único punto en que este artículo 107,1,b) no plantea problema. Esta precisión reglamentaria es, en efecto, adecuada, como se deduce del análisis efectuado de la Ley, y una vez constatados estos extremos, no hemos de incidir sobre ello. Limitémonos, por tanto, al contenido del resto del precepto considerado.

El Reglamento, entendemos que en un intento de sistematización, ha incurrido en el error de "excluír" el fallecimiento del sujeto pasivo perteneciente a una unidad familiar, como causa que da lugar a un periodo impositivo inferior al

año. En efecto, el apartado a) se refiere al sujeto pasivo que no forme parte de una unidad familiar, y en el apartado b), dedicado al supuesto de unidad familiar, el caso del fallecimiento se identifica con el de determinados miembros de la unidad familiar. Vaya por delante que el Reglamento, como es claro, no puede derogar lo dispuesto en la Ley, y, por tanto, el fallecimiento del sujeto pasivo produce la interrupción del periodo impositivo en todo caso (art. 24,1 de la Ley).

Ahora bien, puede entenderse que los supuestos de fallecimiento que el artículo 107,1,b) menciona están recogidos en el texto legal, o no?. O lo que es lo mismo, ¿el fallecimiento de uno de los cónyuges y del padre o madre solteros es una aclaración reglamentaria o un añadido que carece de apoyo legal, y es ineficaz por tanto?. Veamos.

En cuanto al fallecimiento de uno de los cónyuges (el Reglamento absurdamente, a nuestro entender, dice "de uno o ambos"), es una precisión innecesaria, puesto que esa es una de las causas de disolución del matrimonio (art. 85 del CC en su actual redacción, y art. 52 en la redacción previa a la reforma de 1981); y puestos a especificar qué debería entenderse por disolución, también debería citarse el divorcio. Lo que parece es que el Reglamento ha pretendido "limitar" los supuestos de fallecimiento del sujeto pasivo, aunque además de no limitarlo, en este caso ha incurrido en una reiteración, pues el propio precepto 107,1,b) menciona la disolución del matrimonio como supuesto que interrumpe el periodo impositivo.

Más atención merece el "fallecimiento del padre o madre solteros". Para quienes entienden que sujetos pasivos son todos los miembros de la unidad familiar, también es ésta una precisión innecesaria, puesto que no es más que un caso particular de muerte del sujeto pasivo, prevista con carácter general en el artículo 24,1 de la Ley (57). Y si es una aclaración entonces deberían incluirse todos los supuestos, porque sino da la sensación de que el Reglamento "excluye" el fallecimiento de los hijos, así como el de un hermano sometido a tutela, como causa relevante a estos efectos.

Desde nuestra configuración del sujeto pasivo, es evidente que la muerte del padre o madre solteros, como tal suceso, no puede calificarse como un supuesto particular del caso general "fallecimiento del sujeto pasivo"; y no encontramos apoyo legal que lo justifique. Ahora bien, ello no obsta para que, "de lege ferenda", consideremos tal posibilidad.

Desde esta perspectiva, está claro que si el padre o madre solteros obtienen renta, no hay problema alguno, puesto que entonces son sujetos pasivos. Si no obtienen renta, lo que verdaderamente será totalmente excepcional, hay que tener en cuenta la consideración fundamental de que el fallecimiento del padre o madre solteros siempre da lugar a la disolución de la unidad familiar a la que pertenecía. Si el hijo es uno, pasará a constituir un sujeto independiente; si son varios, estaremos ante hermanos sometidos a tutela; y en el supuesto de que siendo solteros el padre y la madre (58) el supérstite ocupara el lugar del premuerto, se trataría en to-

do caso de una nueva unidad familiar, aunque encuadrada en la misma modalidad que la "disuelta". Teniendo esto en cuenta parece lógica la precisión reglamentaria, aunque mantenemos nuestras reservas sobre si tal supuesto puede entenderse comprendido en la regulación legal, en la que en ningún precepto se alude a la disolución de la unidad familiar como causa significativa en punto a la interrupción del periodo impositivo, limitándose en todo caso a regular unos supuestos de forma casuística. Insistimos también en que a pesar de que el caso del padre o madre soltero que obtenga renta es más teórico que de otra índole, ello no excluye su consideración desde una perspectiva "de iure condendo", que es como debe entenderse el comentario realizado.

En cuanto al "cese de la tutela de alguno de los hermanos tutelados", previsto en el Reglamento como causa que origina el periodo impositivo inferior al año, carece claramente de apoyo legal (59), lo que no impide que, al igual que en el caso anterior, efectuemos una consideración de la misma. La diferencia fundamental entre estos dos supuestos es clara: mientras que si el padre o madre solteros obtienen renta su fallecimiento se encuentra regulado como causa que origina la interrupción del periodo impositivo, no ocurre así respecto al cese de la tutela de los hermanos (60), cuando obtenga renta, que es el supuesto que ha que tener en cuenta principalmente.

Si el hermano cuya tutela cesa no obtiene renta, creemos que deben diferenciarse dos posibilidades: que el cese

de la tutela suponga la disolución de la unidad familiar, lo que ocurrirá, claro está, si eran dos únicamente los hermanos tutelados, pasando a integrar cada uno de ellos sujetos pasivos independientes; en este caso, y siguiendo la misma línea argumental que aquí sostenemos, existe una importante razón para incluir tal causa como supuesto que interrumpa el periodo impositivo. Pero si el cese de la tutela no implica la disolución de la unidad familiar a la que pertenecía, no hay razón que justifique el interrumpir el periodo normal de imposición.

Si el hermano cuya tutela cesa obtiene renta, estaría justificada la interrupción del periodo impositivo, si bien, insistimos, ello no se encuentra previsto en la Ley. En puridad, se trata de una laguna legal, supuesto al que nos referimos a continuación.

c') Especial referencia a una laguna legal.

Hemos analizado detalladamente los supuestos en los cuales se produce la interrupción del periodo impositivo, de donde se desprenden importantes consideraciones:

En primer lugar, y como es evidente, la unidad familiar despliega una eficacia fundamental en la configuración del aspecto espacial del hecho imponible, en el sentido de que el sujeto pasivo puede ver interrumpido su periodo normal de imposición por causa no imputable a él, o directamente relacionada con él, sino por una causa que o bien afecta a otra persona integrada en la misma unidad familiar (fallecimiento

de otro sujeto pasivo o fallecimiento del cónyuge), bien por algún acontecimiento que afecta al vínculo jurídico existente entre las personas que forman la unidad familiar (divorcio, nulidad del matrimonio, o separación judicial) (61). En definitiva, la pertenencia a una unidad familiar, esto es la inclusión en el grupo de personas que forman una unidad familiar, supone una particular configuración del aspecto temporal del presupuesto objetivo del tributo.

La regulación contenida en la Ley del Impuesto sobre esta materia es fragmentaria y asistemática, limitándose a regular unos supuestos concretos y determinados. El desarrollo reglamentario carece de apoyo legal en alguno de sus puntos, y, desde luego, en modo alguno puede desvirtuar la norma general contenida en el artículo 24,1 de la Ley, según la cual, el fallecimiento del sujeto pasivo da lugar a la interrupción del periodo impositivo.

Es deseable una nueva regulación de esta importante materia, más clara y rigurosa, atendiendo a una sistematización de la misma que no deje fuera ningún supuesto digno de consideración, esto es, relevante para la interrupción del periodo impositivo, según el propio fundamento y finalidad del régimen de la unidad familiar. Ello se conseguiría disponiendo una norma general y unas normas particulares de interrupción del periodo impositivo para el supuesto de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar. La norma general ha de venir constituida por el fallecimiento del sujeto pasivo. Las normas particulares deben limitarse a disponer

que todo supuesto que implique la constitución de una nueva unidad familiar o la disolución de una unidad familiar preexistente, y no se encuentre comprendido en la norma general, causa igualmente la interrupción del periodo impositivo (62).

Asimismo, debe disponerse en la Ley que las circunstancias familiares, a efectos de determinación de la propia unidad familiar serán las existentes en la fecha del devengo, en cada caso, norma que no se encuentra prevista en la Ley del Impuesto, siendo ésta la laguna legal que queremos poner de relieve en este momento.

En efecto, el artículo 23 de la Ley se limita a disponer que el "impuesto se devengará el día treinta y uno de diciembre de cada año", sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 24. Y en el artículo 24 se dispone que en el supuesto del número 1 de dicho precepto -fallecimiento del sujeto pasivo-, el impuesto se devengará el día del fallecimiento (art. 24,2), y en los supuestos del número 7 del mismo artículo -"disolución" del matrimonio y separación judicial- el devengo se produce en la fecha de la sentencia (último párrafo del propio precepto 24,7).

Es de hacer constar que el Reglamento, de forma más sistemática, dispone en su artículo 113 que "El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo". Esta norma, completada con el artículo 107,2, según el cual, en los supuestos de periodo impositivo inferior al año éste "finalizará cuando se produzcan las circunstancias que se indican" en

cada supuesto, supone, como decimos, una regulación más correcta, clara y sistemática del devengo del impuesto.

Volviendo al tema que hemos de tratar aquí, la única norma legal referida a la determinación de las circunstancias personales y familiares es la contenida en el artículo 25, según el cual: "La determinación de los miembros de la unidad familiar y de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en las letras a), b), c) y d) del artículo 29, se realizará por la situación existente en la fecha del devengo del impuesto". Es evidente que la determinación a que se refiere este artículo únicamente es relevante a efectos de deducciones de la cuota, pero nada dice de los miembros que han de considerarse comprendidos en la unidad familiar, esto es, de la propia determinación subjetiva de la unidad familiar, a efectos de aplicación del régimen de la misma; lo que tampoco se dispone en ningún otro precepto de la Ley. Ello, unido a la no consideración de la constitución de unidad familiar como causa que origine la interrupción del periodo impositivo, da lugar a problemas importantes que se traducen, de hecho, en situaciones discriminatorias e injustas (63). El problema ha sido especialmente puesto de manifiesto con relación a un supuesto concreto: el de celebración de matrimonio durante el año, pero es igualmente referible a otros supuestos análogos (64). alguna solución ha sido apuntada al respecto -aparte, claro está, de la propia posición mantenida por la Administración, que después expondremos-. Nos referimos, concretamente,

a Muñoz Baños (65), quien, argumentando en base a la individualidad de la subjetividad del impuesto y entendiendo que la Ley y el Reglamento tienen en cuenta la disolución de la unidad familiar a efectos de interrupción del periodo impositivo, llega a la conclusión de que "el día en que los cónyuges contraen matrimonio termina un periodo impositivo... y se inicia otro... que tendrá como particularidad diferenciadora respecto al primero el que los que antes eran sujetos pasivos individuales ahora pasan a serlo como miembros de una unidad familiar que ha surgido a raíz del matrimonio celebrado" (66). La tesis sostenida por este autor, guiado por los más laudables propósitos, es ciertamente atrayente, pero no podemos suscribirla ya que, a nuestro entender, no es esa una solución amparada en el texto legal. En la Ley no se considera la disolución de la unidad familiar a efectos de interrupción del periodo impositivo, aunque ello, y en eso estamos de acuerdo, hubiera sido lo deseable. Esa línea empieza a ser seguida por el Reglamento (67), si bien de forma casuística y de legalidad más que dudosa, como hemos visto. La equiparación de la constitución de la unidad familiar a la disolución de la misma, a efectos de determinación del periodo impositivo es, en efecto, fructífera, "de iure condendo", pero difícilmente puede sostenerse "de iure condito", para amparar la solución propuesta.

Hemos manifestado ya que en el problema de referencia lo que se produce es una verdadera laguna legal, razón por la cual debe rechazarse la solución apuntada por Muñoz Baños,

pero igualmente es esa también la vía adecuada para rechazar la tesis sostenida por la Administración, amparándose en un precepto reglamentario ilegal por el mismo motivo. De nuevo cobra aquí toda su importancia el artículo 24 de la LGT y la prohibición en él contenida del recurso a la integración analógica para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible.

Frente a la redacción expuesta del artículo 25 de la Ley, el artículo 122 del Reglamento dispone: "La determinación de los miembros de la unidad familiar y las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los arts. 15 y 121 de este Reglamento se ajustará a la situación existente en la fecha del devengo del impuesto". Es evidente que la adición "a efectos del art. 15" del Reglamento -modalidades de unidad familiar- no se encuentra comprendida en el artículo 25 de la Ley, que únicamente se refiere a determinadas deducciones del artículo 29 del texto legal, reguladas en el artículo 121 del Reglamento. Sin embargo, en el "Repertorio de la Doctrina Administrativa del IRPF se incluye un "supuesto de aplicación práctica" (68), según el cual, dos personas que contraen matrimonio a mitad del periodo impositivo deben acumular los rendimientos obtenidos por ambos durante todo el año, porque según lo dispuesto en el artículo 122 del Reglamento, "Si se considera la situación familiar de 31 de diciembre... -fecha del devengo del impuesto- como situación existente durante todo el año, no cabe duda de que procede la acumulación de todas las ren-

tas".

A nuestro juicio, lo que se está produciendo aquí es una integración analógica del hecho imponible, por cuanto se aplica una norma en virtud de la cual la situación familiar existente en la fecha del devengo se ha de entender como existente durante todo el año a efectos de aplicación del régimen propio de la unidad familiar, cuando la previsión legal única y exclusivamente lo dispone así a efectos de determinadas deducciones de la cuota (69). Y más concretamente, entendemos que lo que se produce en la interpretación oficial y reglamentaria es una ampliación de los efectos del devengo, asignándole o incluyendo como tal una consecuencia no establecida en la Ley. Como es claro, una cosa es que la situación familiar haya tenido lugar efectivamente, y otra cosa distinta es que, sin tener lugar, haya de entenderse como producida, que es lo que ocurre en el caso de celebración de matrimonio durante el año, cuando se pretende entender el matrimonio como existente antes de que realmente se hubiera celebrado.

Las consecuencias de todo ello pueden resumirse de la siguiente forma:

-No puede entenderse que la celebración del matrimonio es causa que origine la interrupción del periodo impositivo y la consiguiente anticipación del devengo, porque ello no aparece previsto en la Ley.

-Pero tampoco hay que entender que debe aplicarse el régimen de unidad familiar a la parte del periodo impositivo en el que en realidad la unidad familiar no existía, porque

tampoco está dispuesto en la Ley. O si se prefiere, utilizando palabras de Muñoz Baños, ningún precepto de la Ley obliga a "entender que la unidad familiar existente al 31 de diciembre deba entenderse constituida por todo el periodo impositivo" (70).

¿Qué hay que hacer entonces en estos casos? ¿Existe alguna solución a todo este enredo?. Pensamos que sí, y ha sido ya apuntada en este apartado, cuando hemos aludido a la separación matrimonial: nos referimos a la distinción entre el aspecto procedimental de la acumulación, del ámbito material de la misma. De manera que aunque la deuda ha de ser una y determinarse en un único procedimiento (puesto que no se prevé la anticipación del devengo para el supuesto considerado), no deja de ser menos cierto que ninguna norma obliga a efectuar la acumulación de las rentas por la parte del periodo impositivo en que no existía la unidad familiar. Así, la solución consiste en formular la declaración de forma que la determinación de la cuota única sea el resultado de otras cuotas que podemos llamar "parciales": la que corresponda a cada cónyuge por la parte del periodo impositivo anterior al matrimonio y la que corresponda a la acumulación por la parte del mismo que constituyeron unidad familiar. A efectos de la cuantificación de la deuda las deducciones procedentes serán las que correspondan a las circunstancias personales y familiares existentes en la fecha del devengo, como dispone el artículo 25. Ello, sin perjuicio de que sólo se pueda exigir responsabilidad solidaria por la parte de renta acumulada. Los efectos que se derivan de esta postura vienen a coincidir, como es claro, con los que ocasionaría el devengo anticipado, pero la razón formal, o si se prefiere, jurídica, es muy distinta. En definitiva, pensamos que lo procedente es aplicar el régimen de unidad familiar cuando verdaderamente hay unidad familiar (71).

Para finalizar el análisis del aspecto temporal del

hecho imponible no nos resta sino mencionar la posibilidad prevista en el artículo 107,2 del Reglamento, pero también contenida en el artículo 24 de la Ley (especialmente en el último párrafo de los números 6 y 7 de este artículo), de que dentro de un mismo año natural se produzcan varios periodos impositivos "cortos", de acuerdo con lo preceptuado en los artículos correspondientes. Lo ya expuesto sobre el tema nos exime de incidir en un comentario más amplio de esta posibilidad, que, desde el punto de vista teórico de aplicación del Impuesto, no presenta en sí mismo mayores problemas.

A otras cuestiones relacionadas con la interrupción del periodo impositivo, particularmente determinación de la base correspondiente al mismo y deducciones de la cuota en este supuesto, nos referiremos en los lugares correspondientes.

d) Aspecto cuantitativo.

El elemento objetivo del hecho imponible también puede ser considerado desde el punto de vista cuantitativo. Haciendo abstracción de la problemática general de la determinación del objeto medido por este aspecto, en el impuesto sobre la renta es comunmente admitido que el aspecto cuantitativo del hecho imponible expresa la medición del objeto material del mismo. "Lo que se mide -dice Saíenz de Bujanda- no es el hecho imponible en sí mismo considerado (es decir, la percepción de la renta...) sino los bienes materiales o inmateriales que entran a formar parte del presupuesto de hecho"

(72). Nada nuevo hemos de añadir a ello, salvo subrayar una precisión, fundamental a nuestros efectos, que quizás no se encuentre suficientemente expresa en la afirmación expuesta. El aspecto cuantitativo del hecho imponible "obtención de renta" expresa, ciertamente, la medición de los bienes materiales e inmateriales -también inmateriales, recuérdese los supuestos de "renta imputada"- que forman parte del presupuesto de hecho; pero es necesario poner de relieve que esos bienes no son medidos exclusivamente en cuanto forman parte del aspecto material, sino también en cuanto son "obtenidos" -obtenidos como actividad, no como relación o resultado- en un determinado espacio, durante un tiempo también determinado. El aspecto cuantitativo del hecho imponible no puede relacionarse tan sólo con el aspecto material, por cuanto no es una exclusiva medición del mismo. El aspecto cuantitativo expresa la medición del aspecto material, delimitado por el aspecto espacial y por el aspecto temporal. El aspecto cuantitativo, en una palabra, expresa la medición del elemento objetivo del presupuesto de hecho.

La obtención de renta es una actividad (obtención) que tiene por objeto lo que en principio es una entidad abstracta (renta), que, sin embargo, ha de ser medida de algún modo. Y esa medición se lleva a cabo no sólo mediante la determinación o materialización de lo que es renta, esto es, la concreción del bien que forma parte del presupuesto, sino también refiriendo esos bienes a unos límites de espacio y de tiempo. En realidad, desde un punto de vista lógico, el aspecto material del hecho imponible, no en cuanto elemento hipotéticamente

te previsto, sino en cuanto elemento del hecho acaecido en la realidad, en cada supuesto, viene predeterminado por el aspecto espacial y por el aspecto temporal, ya que los bienes que entran a formar parte del presupuesto serán unos u otros según se trate de un periodo impositivo normal o de un periodo impositivo corto, y según el sujeto venga obligado por obligación personal o por obligación real.

Y ello es igualmente susceptible de una mayor abstracción. Como ha puesto de relieve el profesor Ramallo, respecto a la expresión hecho imponible, no basta con detenerse en el análisis del calificativo "imponible"; es necesario también llamar la atención sobre el sustantivo "hecho", ya que la realidad es que el "hecho imponible" es en esencia siempre un verbo, una acción: obtener, poseer, gastar, transmitir, ejercer... algo por alguien (73). Desde esta perspectiva es claro que una acción es susceptible de ser medida no sólo si se materializa de algún modo, sino también si esa materialización se limita espacial y temporalmente. Cuando se afirma que el aspecto cuantitativo expresa la medición del objeto material del hecho imponible se está diciendo algo exacto, siempre que se entienda bien que ese objeto material está previamente delimitado espacial y temporalmente. Eso es lo que queremos decir al afirmar que el aspecto cuantitativo del hecho imponible expresa la medición del elemento objetivo del presupuesto de hecho, del cual forma parte el propio aspecto cuantitativo.

Esta precisión es necesaria pero no es suficiente, cuando se trata de determinar el aspecto cuantitativo del he-

cho imponible en el supuesto de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar. En realidad, puede decirse sin temor que todas las precisiones son pocas cuando de unidad familiar se trata. En efecto, como es sabido, cuando el sujeto pasivo pertenece a una unidad familiar, se acumulan todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los sujetos que la compongan (art. 7º,3 de la Ley y art. 17,1 del Reglamento), con lo cual, el problema que se plantea es: ¿la acumulación tiene lugar en el hecho imponible o en la base imponible?. Dicho con otras palabras, el aspecto cuantitativo ¿supone la medición de la magnitud renta obtenida por el sujeto pasivo, persona física, o comprende la cuantía correspondiente a la acumulación de las rentas de todos los miembros de la unidad familiar?. Las consecuencias derivadas de una u otra opción son, obviamente, muy importantes. Así, y por poner el caso extremo, en el que el problema se aprecia con mayor claridad, de considerar que el aspecto cuantitativo comprende la "renta acumulada", no se llegaría a realizar el hecho imponible en el caso de que las pérdidas de un miembro superen los ingresos del otro. Por el contrario, si la acumulación tiene lugar en la base, lo que puede ocurrir es que quien ha realizado el hecho imponible -obtenido renta- no llegue a asumir una posición deudora frente al Fisco, como consecuencia de que la renta negativa del otro miembro supere la renta positiva de aquél. En definitiva, lo que se pone de manifiesto es que si el aspecto cuantitativo expresa la medición de la renta acumulada, las pérdidas de un miembro inciden en la "realización" del hecho imponible del otro y, conse

cuentemente, en su asunción de la titularidad pasiva. Mientras que si expresa la medición de la renta obtenida por cada sujeto aquellas pérdidas incidirán en la cuantificación de la deuda asumida por el otro.

La cuestión no es precisamente fácil de resolver, ya que el problema conceptual que aquí subyace no es otro que el de la distinción entre el aspecto cuantitativo del hecho imponible y la base imponible, o más concretamente, el problema del objeto medido por la base imponible. Y esta, como es sabido, es una de las cuestiones más complejas y difíciles de la dogmática del tributo. Ahora bien, esa dificultad debe relativizarse, por cuanto lo que nosotros hemos de encontrar aquí es una respuesta al problema enunciado en tanto en cuanto se relaciona con la unidad familiar, con lo cual su planteamiento se delimita, desde todos los ángulos posibles considerablemente. Además, en el momento actual, a pesar de la complejidad del problema, contamos con importantes precisiones sobre el mismo, aportadas por nuestra doctrina científica (74). Ello tampoco debe llevar a pensar que la tarea es fácil, porque ha de tenerse presente que la solución que se adopte no es algo aislado, antes al contrario, es un aspecto de todo un régimen de aplicación tributo. Quiere decirse que en este problema, como en todos los que plantea la unidad familiar, la consideración individualizada del mismo, por razones obvias, ha de llevarse a cabo teniendo en cuenta que la posición adoptada en punto a su resolución incide sobre otros problemas no considerados en ese momento. No se trata de solucionar -caso de que pudiéramos hacerlo- una pluralidad de

cuestiones autónomas, sino un conjunto de problemas interdependientes, cuya solución individual ha de tener como resultado un conjunto armónico o armonizado. Piénsese, por ejemplo, en la relación existente entre la determinación del aspecto cuantitativo, con las importantes consecuencias señaladas según la posición que al respecto se adopte, y la "compensación de pérdidas" a que se refiere el artículo 21 de la Ley, con lo que ello supone de "comunicación" entre periodos impositivos, cuyo alcance respecto al hecho imponible del periodo "compensado" está aun por precisar, como hemos señalado en otro lugar.

Una vez expuestas estas premisas estamos en condiciones de abordar directamente el problema más arriba planteado: ¿qué es lo que mide el aspecto cuantitativo del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, cuando el sujeto pasivo pertenece a una unidad familiar?: ¿la magnitud renta obtenida por el sujeto pasivo, o la magnitud conjunta de las rentas obtenidas por todos los sujetos pasivos incluidos en la unidad familiar?. La respuesta, a nuestro entender, sólo puede ser una: la obtención de renta se verifica por cada persona física, el hecho imponible es realizado por el sujeto pasivo, persona física, concreta y determinada; luego el aspecto cuantitativo únicamente puede expresar la medición del elemento objetivo de un presupuesto de hecho, del presupuesto de hecho del que forma parte estructuralmente. Lo que equivale a decir que la acumulación de rentas tiene lugar en la base, no en el hecho imponible.

Que la obtención de renta es referida a cada sujeto pasivo es algo que se pone de manifiesto no sólo en el artículo 3º,1 sino también a todo lo largo del articulado de la Ley. Así, cuando el artículo 31,2 utiliza la expresión "renta que corresponda a cada uno de ellos", pone de manifiesto que la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar, con la consiguiente acumulación de rentas, no desvirtúa la consideración fundamental de que la renta es obtenida individualmente (75).

Que la acumulación de rentas tiene lugar en la base se aprecia claramente por la circunstancia de que en todo caso las pérdidas son imputables al sujeto pasivo, lo que no podría determinarse si la acumulación se verificara en el hecho imponible, pues entonces quedaría "diluida" esa posibilidad de discernir la renta imputable a cada miembro, o las pérdidas en este caso. En el artículo 21 de la Ley, el derecho a compensar pérdidas se reconoce al sujeto pasivo, que puede compensar su importe dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que él estime conveniente, lo que supone la "titularidad individual" de ese derecho de compensación. En este sentido, y de forma más clara aun, el Reglamento, desarrollando el artículo 21 de la Ley dispone que "cuando un miembro de la unidad familiar deje de serlo, y tuviese pérdidas a él imputables, pendientes de compensación, ésta se llevará a efecto, en su caso, en las declaraciones correspondientes a su nueva situación familiar" (art. 96,3). Asimismo, "la compensación de pérdidas se interrumpirá, en su caso, por el

fallecimiento del sujeto pasivo..." (art. 96,4).

En otro orden de consideraciones, la posibilidad de que la base imponible del tributo se "refiera" a una pluralidad de hechos imponibles, o más concretamente, exprese la medición de una pluralidad de hechos imponibles, es algo que se explica no sólo por la peculiar estructura de la obligación solidaria en que nos encontramos, sino también, y muy especialmente, por la diferencia que cabe apreciar entre ambos elementos estructurales de la obligación tributaria. En este sentido, el profesor Vicente-Arche ha puesto de manifiesto que "la norma tributaria determina siempre la cuantía de la obligación, en los tributos variables, a través de un parámetro (76) que puede coincidir o no con el substrato material del elemento objetivo del hecho imponible, pero que en todo caso tiene una sustantividad propia" (77).

A ello podría objetarse la necesidad de que exista una determinada ligazón entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación, pues de lo contrario no se daría virtualidad al principio de capacidad económica, de manera que la base no puede ser más que "la medición concreta del elemento material del hecho imponible" (78).

La necesidad de ampliar la premisa metodológica que considera la base imponible como la medición del elemento material del hecho imponible, ha sido puesta de relieve por el profesor Ramallo, manifestando la necesidad de vincular la base imponible al hecho imponible en su totalidad, ya que no

sólo los elementos objetivos -ni dentro de ellos su aspecto material- son aptos para medir una capacidad económica, sino que también el elemento subjetivo del hecho imponible puede ser indicativo de capacidad contributiva (79). Pero es que, además, lo que ocurre en la unidad familiar es que la cuantía de la obligación tributaria no expresa la capacidad económica de un solo sujeto, sino de un grupo de sujetos, tantos como integran la unidad familiar. De manera que la base imponible en este caso no sólo hay que vincularla con el hecho imponible en su totalidad, sino también con una pluralidad de hechos imponibles. En realidad, la función básica que cumple la base imponible es adecuar la obligación tributaria a la capacidad económica que se quiere someter a tributación (80), que no es la manifestación de capacidad contributiva de un sujeto aislado, sino la "capacidad económica conjunta" del grupo familiar al que el individuo pertenece (81). Lo que en todo caso viene a demostrar la sustantividad propia de la base, anteriormente señalada.

Por lo demás, recuérdese la presencia del hecho de la pertenencia a una unidad familiar, en el elemento subjetivo del hecho imponible, al que a continuación nos referimos.

B.- Elemento subjetivo.

El elemento subjetivo del presupuesto de hecho consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, pero siempre preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse

el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material u objetivo para que nazca a su cargo la deuda impositiva. El elemento subjetivo cumple la función primordial de determinar la persona gravada, esto es, la persona a quien ha de imputarse la titularidad pasiva de la obligación tributaria.

En el impuesto sobre la renta la "obtención" resume la relación que debe existir entre el sujeto pasivo y el elemento objetivo del hecho imponible (82). Es decir, el "nexo" que une al sujeto pasivo con la renta es la obtención de ésta por aquél (83). Ello no debe inducir a confusión, en el sentido de que la "obtención" en cuanto integrante del elemento subjetivo, se identifique con la "obtención" en cuanto integrante del aspecto material del presupuesto objetivo. La "obtención" en el ámbito del aspecto material implica una acción, la acción de obtener renta; mientras que en el elemento subjetivo se habla de "obtención" en cuanto relación, con el significado expuesto (84). La "obtención" en cuanto resultado positivo, determinará la efectiva producción o realización del hecho imponible, esto es, el acaecimiento en la realidad, en un caso concreto y determinado, del hecho hipotéticamente previsto por la norma.

Ahora bien, la significación del elemento subjetivo del presupuesto de hecho no se circunscribe a determinar el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que ofrece una significación estructural para el propio elemento objetivo, por cuanto la determinación del elemento personal de la relación tributaria trasciende a la propia sustancia objetiva

del presupuesto (85). Esa significación estructural del elemento subjetivo ofrece una especial importancia en el supuesto que nos ocupa, ya que en este caso el presupuesto objetivo no sólo queda referido a una persona concreta y determinada, -que es la que hace posible la propia existencia objetiva del presupuesto-, sino que además de ser una persona concreta y determinada se trata de una persona que pertenece a una unidad familiar, cualificada por el hecho de su inclusión en una unidad familiar. Y esa pertenencia, no como criterio identificador de la persona, sino como criterio cualificador de la misma, trasciende asimismo, y en consecuencia, a la propia configuración del presupuesto objetivo.

Ello se aprecia claramente al considerar la configuración de cada uno de los aspectos del elemento objetivo, tal como ha quedado expuesta, ya que en todos ellos ha sido necesario delimitar la especial incidencia del hecho de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar, derivándose de ahí una específica determinación de cada uno de esos aspectos, que bien puede calificarse de específica respecto al supuesto de sujeto pasivo individual. La significación estructural de la pertenencia a una unidad familiar, en la configuración del presupuesto objetivo se aprecia, efectivamente, en todos los aspectos del mismo, si bien en el aspecto cuantitativo no directa sino indirectamente, y en el aspecto material con menor relevancia que en el aspecto temporal y espacial. Decimos que en el aspecto cuantitativo la significación configuradora se aprecia indirectamente porque en principio, como hemos visto, el aspecto cuantitativo mide la magnitud renta

obtenida por el sujeto pasivo, sin más matizaciones; pero suponiendo este aspecto la medición del objeto material, delimitado temporal y espacialmente, y manifestándose en ellos el hecho de aquella pertenencia, es claro que indirectamente, también en el aspecto cuantitativo influye o incide el que el sujeto pasivo sea un miembro de una unidad familiar y no una persona física aislada.

De esta forma es posible delimitar la incidencia de la unidad familiar en la configuración del presupuesto objetivo sin que ello altere ni desvirtúe la consideración fundamental de que sujeto pasivo, contribuyente, de la obligación tributaria, es el realizador del hecho imponible.

C.- Algunas conclusiones. Precisión acerca de la pluralidad de hechos imposables. La "obtención de renta negativa" y su especial significado en la unidad familiar.

Antes de seguir adelante, y a la vista de cuanto llevamos dicho, es conveniente que exponamos determinadas consecuencias que de ello se derivan que, aunque sistemáticamente pudieran ser tratadas en otros lugares, es oportuno traer a colación en este momento, por cuanto se está en mejores condiciones de entenderlas con claridad.

Quizás pueda parecer reiterativo en exceso aludir nuevamente a la circunstancia de que la obligación tributaria solidaria en que son sujetos pasivos miembros de una unidad familiar tiene en su origen una pluralidad de hechos imponi-

bles y no un solo hecho imponible. Pero ello es necesario por dos razones: primero, porque ahora puede entenderse mejor esta realidad, y, segundo, porque en este momento deben señalarse determinadas precisiones sobre la misma.

En cuanto a lo primero, parece claro que la titularidad del hecho imponible es imputada o atribuida en todo caso a la persona física, tanto si es sujeto pasivo individual como si es sujeto pasivo miembro de una unidad familiar. El hecho de que la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar se manifieste en el elemento subjetivo del presupuesto de hecho no desvirtua en modo alguno la titularidad individual de la obtención de la renta, por cuanto la doble significación estructural del elemento objetivo del hecho imponible permite diferenciar lo que es la eficacia configuradora sobre el presupuesto objetivo, de la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria (86).

En segundo lugar, debe advertirse que aunque estamos en presencia de una pluralidad de hechos imponibles, no se trata de hechos imponibles absolutamente aislados o independientes. Entre ellos cabe apreciar un punto estructural común: la presencia de la unidad familiar en el elemento subjetivo, con la significación expuesta. Y también es común en ellos la consecuencia jurídica: dar lugar a una obligación tributaria solidaria. Bien puede afirmarse, por tanto, que se trata de una pluralidad de hechos imponibles coligados en su elemento subjetivo y en su consecuencia jurídica.

En otro orden de consideraciones, es necesario señalar

que, desde el punto de vista material, el hecho imponible del impuesto sobre la renta ha de calificarse como presupuesto complejo, ya que está formado por una multiplicidad de hechos que se producen e integran progresivamente en el tiempo, constituyendo una unidad teleológica objetiva. De manera que la obtención de renta no puede identificarse con la obtención de rendimientos. Los distintos componentes de la renta se integran progresivamente en el tiempo, computándose con signo positivo o negativo según corresponda, y sólo cuando el resultado final sea positivo puede decirse que se ha realizado el hecho imponible. En una palabra, la obtención de renta sólo se verifica si se obtiene renta neta global. Ello significa, asimismo, que la "obtención" de pérdidas, ya como consecuencia de rendimientos negativos, ya como consecuencia de disminuciones patrimoniales, no suponen la realización del hecho imponible. Y nada puede objetarse argumentando en base a si el concepto de renta del impuesto es un concepto analítico o un concepto sintético (87), con la finalidad de identificar la renta con los rendimientos. La definición analítica o sintética de la renta no presupone un concepto jurídico preciso y determinado y, como tales, carecen también de efectos jurídicos. Por tanto, una argumentación de esta índole no puede desvirtuar la consideración jurídica fundamental de que el hecho imponible sólo se produce si se obtiene renta neta global. Ello con independencia, por lo demás, de que la definición sintética de la renta sea algo más que un mero concepto metodológico, ya que en la realidad una definición pura de ese tipo es prácticamente inviable. En todo caso la renta hay

definirla y materializarla a través de sus componentes (88).

De ahí también se deduce que si un miembro de la unidad familiar "obtiene" renta negativa, no es sujeto pasivo, puesto que no ha realizado el hecho imponible. Su renta negativa se computa y compensa la renta positiva de los restantes miembros de la unidad familiar, por exigencias de la capacidad económica que se somete a tributación. Esa compensación, como hemos visto, tiene lugar en la base, porque ésta cumple la función primordial de adecuar la obligación tributaria a la capacidad contributiva gravada y, naturalmente, la renta negativa de un miembro incide en la valoración y determinación de esa capacidad contributiva. En este caso, el miembro de la unidad familiar que "obtiene" renta negativa se convierte en un acreedor de los demás miembros de la unidad familiar que hayan obtenido renta positiva viendo, sin embargo, reducida la deuda tributaria correspondiente, en principio, a la renta obtenida.

Ello se deduce con claridad de las normas que regulan el prorrateo de la deuda tributaria, según las cuales, "para llevar a cabo el prorrateo se imputarán a cada miembro de la unidad familiar que resulte afectado los rendimientos, incrementos y disminuciones de patrimonio y deducciones de la cuota que les sean específicamente aplicables" (art. 31,3,2º párrafo, de la Ley). Nótese como, acertadamente, este artículo no se refiere a los sujetos pasivos, sino a "miembros de la unidad familiar que resulten afectados".

Desde esta perspectiva también se confirma la consideración fundamental de la obtención individual de la renta.

2. SUJETO PASIVO.

A lo largo de este trabajo hemos efectuado continuas referencias a la delimitación del sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta en relación a la unidad familiar. Para no reiterar aquí argumentaciones ya desarrolladas, nos limitaremos a exponer, a modo de conclusiones, los puntos más importantes que deben tenerse en cuenta respecto a este elemento constitutivo de la obligación tributaria.

A.- Asunción de la posición deudora por los miembros de la unidad familiar. Diversas interpretaciones y postura adoptada: exclusiva sujeción al Impuesto de los miembros de la unidad familiar que obtengan renta.

En términos generales puede afirmarse que sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria en favor del ente público acreedor. En este sentido, según una opinión ampliamente difundida, todas las personas integradas en la unidad familiar asumen una posición deudora, con independencia de que obtengan o no renta, deduciéndolo así del artículo 4º,2 de la Ley, en el que se dispone el sometimiento conjunto y solidario al impuesto de "todos los componentes" de la unidad familiar. Dentro de esta opinión pueden distinguirse, a su vez, varias posiciones.

Conforme a una de ellas, los miembros de la unidad familiar son, todos ellos, sujetos pasivos contribuyentes, que

concurrer a la realización del hecho imponible. Tal interpretación se basa, esencialmente, en el fundamento jurídico de la solidaridad tributaria. Para unos autores, el hecho imponible en este caso viene constituido por la posesión y libre disponibilidad de la renta, esto es, por una participación de todos los sujetos en el disfrute de las rentas (89), mientras que para otros, cuando una persona física está integrada en una unidad familiar se considera que la renta es obtenida para y por todos los miembros de tal unidad familiar (90). En ocasiones, la sujeción conjunta y solidaria al impuesto de todos los miembros de la unidad familiar, es aceptada como un supuesto de concurrencia de titulares en la realización del hecho imponible, sin precisar en qué consiste éste, o se limita a señalar la condición de sujeto pasivo de todos los miembros de aquélla (91).

Una segunda interpretación, mucho menos difundida que la anterior, vendría caracterizada por entender que aunque todos los miembros de la unidad familiar quedan personalmente obligados, sólo los que obtienen renta realizan el hecho imponible del impuesto, y por tanto solamente ellos son sujetos pasivos contribuyentes. Los miembros de la unidad familiar no perceptores de renta se asimilan, desde esta perspectiva, a la figura del responsable solidario (92). Por otra parte, en alguna ocasión se ha apuntado la posibilidad de caracterizar a los miembros de la unidad familiar como sujetos pasivos sustitutos (93).

A nuestro entender, ninguna de las interpretaciones

expuestas se ajustan a las disposiciones reguladoras del tributo, conforme a las cuales, sólo los miembros de la unidad familiar que obtengan renta son sujetos pasivos, siendo además éstos los únicos a los que se atribuye la subjetividad de la obligación tributaria. Esta opinión va abriéndose paso en nuestra doctrina y Jurisprudencia, que cada vez con mayor firmeza se cuestiona la posibilidad de que resulte obligado quien no realiza el presupuesto de hecho propio del tributo considerado (94).

En nuestra opinión, en ningún precepto legal se atribuye el cumplimiento de la obligación tributaria a la persona que no realice el hecho imponible, tal como viene tipificado en el artículo 3º de la Ley. Según el artículo 31,1 del texto legal, sólo los sujetos pasivos del impuesto quedan obligados al pago de la deuda tributaria, y esta norma general no se ve contradicha en el número 2 del mismo precepto, según el cual: "Los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación...". En esta norma se está estableciendo la "responsabilidad solidaria" de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar, y sujeto pasivo, según el artículo 4º,1 en relación con el artículo 3º,1 de la Ley, sólo lo es el que obtiene renta. Cuando el artículo 4º,2 dispone el sometimiento conjunto y solidario al impuesto de "todos los componentes" de la unidad familiar, se está refiriendo a todos los componentes que sean sujetos pasivos, con arreglo a la propia defini-

ción del mismo contenida en el número 1 de este precepto. No hay razón para entender que al decirse "todos los componentes" esta expresión deba relacionarse con la descripción de las modalidades de unidad familiar. Más lógico parece entender que deba relacionarse con la propia definición del sujeto pasivo, máxime cuando no se dispone otra cosa en norma alguna.

En el fondo de la opinión que rechazamos subyace una determinada concepción de la solidaridad tributaria, que se manifiesta en dos sentidos: primero, en la necesidad de remitir o fundamentar todo supuesto de obligación tributaria solidaria en el artículo 34 de la LGT, cuando este precepto lo único que dispone es que en el supuesto de que varias personas concurran a la realización del hecho imponible, la consecuencia jurídica automática es la solidaridad en la deuda (95), y tal remisión no es en modo alguno necesaria, precisamente, porque ya se establece en la propia Ley del Impuesto (96) que los sujetos pasivos que componen una unidad familiar son deudores solidarios. En segundo lugar, la falta de claridad con que es entendida la solidaridad tributaria se manifiesta en una cierta identificación entre subjetividad y solidaria (97), conceptos, sin embargo, que deben delimitarse claramente. La solidaridad lo que indica es un peculiar modo de responder, independientemente del fundamento de su sujeción (98). En rigor, no puede hablarse de titularidad solidaria, sino de titularidad plural y responsabilidad solidaria, por cuanto el concepto de solidaridad hace referencia exclusivamente al modo en que quedan obligados varios sujetos, pero

para ello es necesario haber delimitado previamente la asunción de la titularidad pasiva correspondiente.

En definitiva, sólo los miembros de la unidad familiar que obtienen renta quedan personalmente obligados al pago de la deuda, y lo son como sujetos pasivos contribuyentes, que responden solidariamente de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de las rentas de todos ellos.

La "obtención" de renta negativa no supone la realización del hecho imponible, ni, consiguientemente, la asunción de la posición deudora. El miembro de la unidad familiar que "obtenga" renta negativa no es sujeto pasivo, y no se le puede exigir responsabilidad solidaria. Este será un acreedor de los sujetos pasivos integrados en la unidad familiar, como se desprende de las normas que regulan el prorrateo entre los miembros de la misma (art. 31,3).

Por último, únicamente recordar que los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar quedan sujetos al impuesto por obligación personal, no por obligación real, acumulándose en consecuencia todas sus rentas, con independencia del lugar en que se obtengan.

Para completar la delimitación del sujeto pasivo no nos resta sino aludir a la terminología legal al respecto, por cuanto se presta a cierta confusión.

B.- La denominación contribuyente y sujeto pasivo en la terminología de la Ley: una referencia.

Según el mayoritario sentir de la doctrina, sujeto pasivo contribuyente, en el ámbito de la LGT (art,31,1) es la persona natural o jurídica que asume la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado (99). Cuando la Ley del Impuesto define el sujeto pasivo se refiere, como es sabido, al sujeto pasivo contribuyente, esto es, al realizador del hecho imponible.

Siguiendo la distinción contenida en el artículo 4º entre sujetos pasivos, personas físicas individuales, y miembros de una unidad familiar, la Ley refiere diversos preceptos a los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar (así, en los artículos, 7º,3, 24,1, 31,2, 34,6, etc...), y en todos ellos se entiende por sujeto pasivo el realizador del hecho imponible. Sin embargo, en determinados preceptos legales, se alude, no al sujeto pasivo, sino al "contribuyente": así, en el artículo 20,9, en el que se regula la exención parcial de los "incrementos de patrimonio obtenidos por la enajenación de la vivienda habitual del contribuyente"; en el artículo 29, al regular la deducción por "ascendientes que convivan con el contribuyente", o la deducción fija de diez mil pesetas sin necesidad de justificación, por la que podrán optar "los contribuyentes", o la deducción por "adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente"; también en el mismo artículo se dispone la necesidad de que "el patrimonio del contribuyente" refleje el importe correspondiente a las inversiones realizadas para que proceda la deducción por las mismas (100).

Pues bien, el problema que se plantea es si en estos supuestos el término "contribuyente" se emplea para aludir al sujeto pasivo realizador del hecho imponible, o si se utilizan con una significación distinta. No podemos detenernos aquí en un examen pormenorizado de cada uno de estos preceptos; si los traemos a colación es para hacer constar el dilema que suscitan. Este dilema no se plantearía si el Proyecto de Ley no hubiera considerado sujeto pasivo a la unidad familiar (101), pero lo cierto es que un examen comparativo de las normas citadas y los preceptos correspondientes del Proyecto de Ley, manifiesta con claridad que el término "contribuyente" proviene de este último; con lo cual, y dado que no se encuentran explicaciones al respecto, puede suponerse que en la tramitación parlamentaria no se advirtió la nueva significación del término, como consecuencia de la sustancial modificación llevada a cabo en la definición del sujeto pasivo.

Por otra parte, la cuestión, aunque ciertamente con problemas, se limitaría exclusivamente al ámbito del IRPF si la noción de "contribuyente" inicialmente expuesta no fuese objeto de controversia. Pero, como es sabido, no es esa la única significación que al artículo 31,1 de la LGT se le atribuye en nuestra doctrina. En este sentido, para el profesor Albiñana, "el contribuyente se identifica en cuanto es titular o portador de la capacidad económica o contributiva sometida a gravamen por el tributo de que se trate" (102). Esta noción del "contribuyente" pude encontrar un reflejo en los preceptos de la Ley del Impuesto, en los cuales hay base sufi

ciente, en virtud de la interpretación histórica, para entender que se refieren a la unidad familiar y no al sujeto pasivo.

Es sobradamente conocido de todos los problemas aplicativos que algunos de estos preceptos están ocasionando (103), por lo que es deseable, no sólo para una mayor claridad, y en aras del principio de seguridad jurídica, sino también por coherencia y respeto a la LGT, que se modifique consecuentemente la terminología legal. Como diría Ramallo (104), si los términos son los vehículos simbólicos a través de los cuales nos entendemos, aquéllos solo están justificados y serán fructíferos en la medida en que respondan a una realidad claramente diferenciada y distinta de otras, y aunque en la elaboración científica se den casos de incongruencia terminológica, ello no justifica el que dejen de mencionarse los problemas que una relativización de los términos puede plantear.

3. LA DEUDA TRIBUTARIA: DETERMINACION DE SU CUANTIA.

La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Las rentas obtenidas por los miembros de la unidad familiar se acumulan a efectos de determinar la base imponible, existiendo, además, normas específicas para la propia determinación de la base que deberá ser acumulada. A la base imponible así obtenida se le aplica el tipo de gravamen para hallar la cuota tributaria, sobre la cual proceden determinadas deducciones, ya en relación con la existencia de unidad familiar, ya en atención a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

A.- Normas de determinación de la base imponible en relación con la unidad familiar. Norma general y normas particulares.

a) Acumulación de rentas.

El artículo 7º,3 de la Ley (art. 17,1 del Reglamento), determina, como sabemos que "Cuando los sujetos pasivos compongan una unidad familiar se acumularán todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio". Este precepto constituye una norma primordial del régimen de la unidad familiar, razón por la cual puede calificarse de norma general, para diferenciarla cualitativamente de otras normas particulares referentes a la determinación de la base imponible "individual", cuando el sujeto

pasivo pertenece a una unidad familiar.

Dos aspectos pueden distinguirse en cuanto a la acumulación: el ámbito subjetivo de la misma, esto es, la determinación de los sujetos cuyas rentas se acumulan, y el ámbito objetivo, con el que nos referimos a las rentas que han de ser acumuladas (105).

a') Ambito subjetivo. Especial referencia a la irrelevancia del régimen económico matrimonial.

La determinación de los sujetos cuyas rentas se acumulan coincide exactamente con las personas que integran la unidad familiar, conforme a la delimitación de la misma, contenida en el artículo 5º de la Ley y en el artículo 15 del Reglamento. Dada la particular interpretación que algunos autores sostienen respecto al hecho imponible, cuando el sujeto pasivo pertenece a una unidad familiar, en ocasiones se precisa que "los sujetos que acumulan son todos y sólo los que obtienen renta" (106), si bien, como es claro, tal precisión es innecesaria en nuestro planteamiento.

Siguiendo la distinción manifestada por Ramallo (107) entre base imponible de carácter individual y base imponible general -según que aquélla se corresponda exclusivamente con un hecho imponible realizado por un sujeto, o se refiera a un conjunto de contribuyentes-, cuando más de un miembro de la unidad familiar obtenga renta nos encontramos ante una base que se corresponde con la segunda de las categorías mencionadas.

Ningún problema plantea la interpretación de este punto, ya que la configuración subjetiva de la unidad familiar ha sido ampliamente analizada al efectuar la identificación de la misma, a donde nos remitimos. Únicamente puede comentarse la norma relativa a la irrelevancia del régimen económico matrimonial, sobre la cual existen pareceres encontrados. Las opiniones en torno a esta disposición pueden diferenciarse en dos órdenes, según la orientación de las mismas.

La primera de ellas -que, vaya por delante, no compartimos- se basa en consideraciones de índole iusprivatista, entendiendo que el legislador tributario no sólo debe respetar las normas que regulan la titularidad de las diversas clases de rentas y bienes, sino que, además, se encuentra vinculado por ellas, de tal forma, viene a decir Stampa, que el precepto de la Ley del Impuesto según el cual es indiferente el régimen económico matrimonial a efectos de acumulación, carece de validez, ya que aquéllo "sólo sería posible si se hubiera producido la derogación de los efectos de dicho régimen por la publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta" (108). Sin llegar a tales extremos, Peña Álvarez partiendo, a nuestro entender, de la relación manifestada por Gota entre "obtención" de la renta y titularidad privada de la misma, considera que "la imputación personal de los rendimientos no debe separarse de las normas que determinan la asignación de las rentas en el ámbito privado, salvo en contados supuestos de conductas fraudulentas pues, en caso contrario, la contribución sería pagada por personas distintas de las que efecti-

vamente tienen la propiedad y la libre disposición de esas rentas" (109).

Ciertamente, la conveniencia o inconveniencia del sistema de tributación conjunta es una cuestión discutible, pero una vez que el legislador ha optado por él, en los términos que ha hecho nuestro legislador tributario de 1978, es adecuado no excluir de la acumulación las rentas de los cónyuges en virtud del régimen que rija el matrimonio. Lo contrario, como dice I. Pérez Royo (110) "sería tanto como permitir la opción de los contribuyentes por la imposición conjunta o separada, para lo que no tendrían más que dotar a su matrimonio de uno u otro régimen económico", lo que pueden hacer tanto antes como después de haberlo celebrado (111).

En otro orden de consideraciones, Ferreiro cuestiona la procedencia de esta norma, en el sentido de que "ha de entenderse como una aclaración cuya necesidad es más que dudosa, ya que la norma que se pretende aclarar con ella es perfectamente inteligible y en ella se ordena la acumulación de todas las rentas de todos los miembros de la unidad familiar, sin ulteriores distinciones" (112). Por su parte, Ramallo entiende que "la mención al régimen económico del matrimonio... no es acertada por su carácter restrictivo, ya que se refiere exclusivamente a la sociedad conyugal, pero no al resto de los miembros de la unidad familiar" (113). En cualquier caso, y a la vista de las opiniones anteriormente expresadas, no parece que esté de más la disposición comentada.

Por último, carece en la actualidad de eficacia la distinción formulada por Gota, respecto al IGRPF, entre acumulación absoluta y acumulación relativa, en función de que el régimen económico, como se recordará, fuese de gananciales o de separación de bienes, respectivamente, "pues la acumulación es siempre igual y lo único que es absoluto o relativo son los efectos de la misma por la existencia del prorrateo, ya fuera del ámbito de la relación tributaria" (114).

b') Ambito objetivo. Especial referencia a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y a la acumulación de incrementos y disminuciones patrimoniales.

La acumulación tiene por finalidad formar la base imponible plural del impuesto, de manera que ésta pueda cumplir la función primordial de adecuar la obligación tributaria a la capacidad económica que se quiere gravar con el tributo. La base imponible es así "el resultado de la suma algebraica de rendimientos, gastos, incrementos y disminuciones patrimoniales y no sólo como dice la Ley, de los rendimientos y de los incrementos, ya que a efectos del prorrateo de la deuda todos ellos son tenidos en cuenta" (115). Ninguna renta, de las que son sometidas al Impuesto, queda excluida de la acumulación (116), acumulándose las rentas mundiales de los sujetos integrados en la unidad familiar, ya que son sujetos pasivos por obligación personal, aunque no residan en España, siempre que obtengan rentas en ella.

Se manifiesta aquí la importancia del nuevo régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas no residentes en territorio español, sobre el cual se hace necesaria una nueva aclaración. Entendemos que tal régimen no es de aplicación a quienes sean miembros de una unidad familiar residente, puesto que -recuérdese lo dicho con relación al aspecto espacial del hecho imponible- tales personas son consideradas a efectos del impuesto como si efectivamente fueran residentes, pasando a tributar por obligación personal, y acumulando, consiguientemente, sus rentas mundiales a las de los demás miembros de la unidad familiar. Por tanto, también las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se acumulan. Desde esta perspectiva, las consecuencias derivadas del hecho de pertenecer a una unidad familiar residente son considerablemente más importantes en la actualidad, ya que, mientras que con anterioridad a la vigencia de aquel régimen, todas las rentas eran sometidas a la aplicación de la tarifa progresiva del impuesto, ahora a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente les es de aplicación un tipo proporcional (el general es del 16 por ciento).

Quizás lo excesivo de la consecuencia del hecho de pertenecer a una unidad familiar residente, teniendo en cuenta la considerable diferencia del régimen de tributación de no darse esa pertenencia, exija una revisión del régimen de unidad familiar en lo que se refiere a la acumulación de las rentas de sus miembros que no sean por sí mismos sujetos pasivos por obligación personal.

Quizás quepa también otra posibilidad de interpretar este punto, teniendo en cuenta las características del régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, que quedan fuera del ámbito de aplicación del IRPF, y son sometidas a una nueva forma de tributación, que parece contener los mimbres jurídicos necesarios para ser calificado como un nuevo impuesto. Desde esta perspectiva, pudiera entenderse que el no residente en España, que obtiene rentas sin mediación de establecimiento permanente, en realidad no es sujeto pasivo del IRPF -siempre, entendiéndose, que no obtenga rentas sujetas al régimen de obligación real del Impuesto-, sino de otro tributo distinto y, en consecuencia, no vendría obligado a acumular sus rentas con arreglo al régimen propio de la unidad familiar. En definitiva, se plantea un problema importante de delimitación entre el régimen de referencia y el IRPF, que pone de manifiesto una falta de previsión legislativa, por cuanto la regulación del mismo parece totalmente insuficiente (117).

En cualquier caso, lo que sí está claro es que a los incrementos de patrimonio obtenidos por personas no residentes en territorio español y sometidos a tributación por el IRPF, les serán de aplicación las normas de determinación de la base imponible y los tipos de gravamen contenidos en el régimen general de la obligación personal (art. 17,4 de la Ley 5/1983), lo que también puede considerarse como un argumento para entender que las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente siempre se acumulan a las de los miembros de la unidad familiar, cuando sean obtenidas por

un "no residente", que pertenezca a una unidad familiar residente.

Así como la acumulación de rendimientos, con la salvedad expuesta, no presenta dificultades, la cuestión varía con siderablemente con relación a los incrementos de patrimonio, siendo éste uno de los aspectos más problemáticos y complejos del régimen de la unidad familiar, en lógica correspondencia, ya que la tributación de los incrementos y disminuciones patrimoniales es uno de los temas más conflictivos del amplio campo que ocupa la normativa tributaria en el panorama jurídico actual (118), y, sin duda, el que más problemas aplicativos plantea en la normativa del Impuesto.

Lo primero sobre lo que hay que llamar la atención, por paradójico que pueda parecer, es precisamente sobre la parquedad de disposiciones legales al respecto, por cuanto prácticamente ninguna otra norma, aparte del artículo 7º,3, se refiere propiamente a la acumulación de incrementos y disminuciones de patrimonio, con relación a la unidad familiar. En este sentido, ante el "silencio" de la Ley (119), parece claro que es de aplicación el régimen general previsto para aquéllos, en el artículo 20 de la Ley y en los artículos 76 y siguientes del Reglamento (120).

Así las cosas, en el tema se dan cita dos factores, fundamentalmente. En primer lugar, hay que diferenciar según se trate de incrementos o disminuciones puestos de manifiesto por transmisión onerosa o por transmisión lucrativa. Si se

trata de transmisión lucrativa hay que tener en cuenta que el artículo 20,2 de la Ley dispone que no son incrementos o disminuciones de patrimonio aquellos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (121), señalando el Reglamento, tal vez con mayor corrección, que los incrementos patrimoniales que se encuentren sujetos a dicho Impuesto no serán sometidos a gravamen (art. 78,1,b). Esta exclusión es aplicable al sujeto pasivo perceptor de la herencia, legado o donación, y no al sujeto transmitente a título gratuito; o sea, el incremento o disminución patrimonial no se computa en la renta del sujeto que recibe la donación herencia o legado (122).

Si se trata de transmisión a título oneroso, no hay exclusión o restricción específicamente aplicable a la acumulación de incrementos y disminuciones patrimoniales en el seno de la unidad familiar. Esta circunstancia ha sido duramente criticada en ocasiones (123), entendiendo que es contraria a la propia consideración de la unidad familiar como unidad contribuyente, ya que -se aduce- una de las razones en que se funda su existencia es exonerar las transmisiones de bienes efectuadas en el seno de una misma unidad familiar impositiva, como decía el Informe Carter.

En nuestra opinión, y con independencia de que hubiera sido deseable alguna precisión legal al respecto, la tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto por transacciones entre miembros de una unidad familiar, se encuentra plenamente justificada. En el

propio Informe Carter que, efectivamente, propugna en principio que "las donaciones o legados de un miembro a otro de una misma unidad familiar no den lugar a impuesto alguno" (124), en realidad tal exoneración no opera plenamente mas que respecto a los cónyuges, puesto que con relación a los hijos, cuando dejan de pertenecer a su unidad familiar inicial, se arbitra un sistema de imposición de las plusvalías no realizadas de los bienes que el hijo retira de la unidad familiar a la que pertenecía, así como un gravamen en la nueva unidad de imposición por los bienes retirados de la primera (125). Por otra parte, las transferencias de bienes no son tenidas en cuenta a efectos de imposición de las plusvalías, en tanto operen dentro de la misma unidad familiar, lo que obliga a un complicado sistema de tributación y "seguimiento" de los bienes en cuestión, cuando la unidad familiar integrada por los cónyuges se disuelve (126). Todo ello, claro está, para evitar que se celebren matrimonios con la única finalidad de eludir el impuesto sobre las ganancias. En realidad, un sistema de tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio diferente al previsto en el IRPF, lo único que podría hacer, en todo caso, es retrasar el pago del impuesto, pero a costa de un sistema verdaderamente complejo y en buena medida más teórico que práctico.

El segundo factor a que antes hacíamos referencia, y que debe tenerse en cuenta en este punto, es el relativo a las limitaciones impuestas por el Código Civil respecto a la posibilidad de transacciones entre los patrimonios de los cón

yuges, si bien la reforma del citado cuerpo legal ha alterado sustancialmente esta materia. Con anterioridad a la reforma de 1981, era nula toda donación entre cónyuges, sea cual fuese el régimen económico del matrimonio (art. 1334 del CC, en su anterior redacción) y marido y mujer sólo podían venderse bienes recíprocamente en caso de separación de bienes (anterior artículo 1458 del CC). En la actualidad, el Código se limita a regular las donaciones por razón de matrimonio entre los futuros esposos (art. 1341), disponiendo con carácter general que "El marido y la mujer podrán transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos" (art. 1323); y el nuevo artículo 1458 establece sin restricción en función del régimen económico del matrimonio, que: "El marido y la mujer podrán venderse bienes recíprocamente" (127).

b) Rendimientos del trabajo: la no consideración como gasto de determinados conceptos.

Según el artículo 45,3,b) del Reglamento, para la determinación del rendimiento neto del trabajo no serán deducibles: "Los gastos de guardería infantil, aún cuando ambos cónyuges trabajen, y de empleados de hogar". Esta norma, que no se encontraba recogida en el primer Reglamento del Impuesto, tiene su origen en la Orden Ministerial de 4 de junio de 1980 (BOE del 9 de junio), por la que se aclaraban determinados conceptos de gastos necesarios, Orden que ha sido expresamente derogada por la Disposición final segunda del Reglamento de 1981 (128).

La exclusión es clara y tiene un fundamento concreto: entender que se trata de un gasto de consumo o aplicación de renta, y no de un gasto necesario para la obtención del rendimiento (129). Desde este punto de vista, nada puede objetarse al precepto comentado, ya que ninguna norma legal o convencional obliga al sujeto pasivo a realizar tales gastos. Por otra parte, es necesario poner límites al criterio de necesidad del gasto, ya que una interpretación extensiva del mismo llevaría a considerar como gasto necesario prácticamente la totalidad de la renta dedicada al consumo; por ejemplo, alimentación, vestido, etc.

Ahora bien, un comentario "de lege ferenda" de esta norma es obligado, no sólo por la consideración en sí de la exclusión en ella contenida, sino también porque el supuesto constituye un ejemplo indicativo o paradigmático del concepto de "gasto necesario" sostenido por la interpretación oficial y reglamentaria con relación a los rendimientos de trabajo personal (130). Desde esta perspectiva, no cabe duda de que existe un tratamiento discriminatorio de los rendimientos de trabajo personal frente a las otras categorías de rendimientos, y ello es lo que explica, a nuestro entender, que a pesar de la claridad de la norma contenida en el artículo 45,3, b) del Reglamento, la generalidad de los contribuyentes persistan en considerar como necesario este gasto (131). Y, en efecto, el criterio restrictivo con que es valorada la necesidad del gasto respecto a los rendimientos del trabajo personal no se encuentra expresamente contenida en la Ley, que regula la determinación de los rendimientos netos del trabajo,

del capital y de actividades empresariales y profesionales conjuntamente, en su artículo 19, disponiendo como norma general que se deducirán "de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos"; a continuación, enuncia una serie de gastos con carácter ejemplificativo. Claro está, el concepto de "gasto necesario" bien puede considerarse un concepto jurídico indeterminado, ya que todo dependerá de lo que se entienda por "necesario"; pero, precisamente, lo que llama la atención en el desarrollo reglamentario del Impuesto es el distinto criterio de "necesidad" del gasto que se sostiene según el tipo de rendimientos de que se trate. Así, respecto a los rendimientos del trabajo personal se viene exigiendo una relación directa o de causa inmediata entre la consecución del ingreso y la realización del gasto, de manera que se hace equivaler "gasto necesario" a "gasto obligatorio" (132), mientras que con relación a los rendimientos de actividades empresariales o profesionales el concepto de "necesidad" se amplía considerablemente (133). A nuestro modo de ver ello carece de fundamento ya que en todo caso la voluntad de la Ley es gravar la efectiva capacidad económica del sujeto pasivo y, en definitiva, su renta disponible (134).

En este orden de consideraciones, el admitir como gasto para la determinación del rendimiento neto del trabajo los gastos de guardería y de empleados de hogar cuando ambos cónyuges trabajan, nos parece una necesidad derivada del principio de capacidad contributiva y una exigencia del propio régi

men de tributación conjunta. Hace ya algún tiempo el profesor Albiñana dijo que la gran reforma tributaria no necesitaba ser publicada en el Boletín Oficial del Estado (135). De la misma forma podríamos decir aquí que un tratamiento adecuado de la tributación de las rentas familiares no exige tanto una sustitución radical de nuestro sistema actual como una modificación del mismo, y en esta modificación se incluye de manera muy especial la consideración de lo que es gasto necesario cuando más de un miembro de la unidad familiar obtiene renta, y una valoración adecuada de las cargas familiares a efectos de deducciones. Como hemos visto en la primera parte de este trabajo, no existe un sistema, no ya perfecto, sino admitido como válido con caracteres de generalidad, de lo que debe constituir la tributación de las rentas familiares; entre otras cosas, porque intervienen en ella una pluralidad de factores que pueden combinarse de muy distinto modo, y al mismo resultado se puede llegar a través de medios muy diversos. Pero lo que sí es claro es que sólo un tratamiento adecuado de la acumulación puede justificar este sistema, y una mínima valoración del principio de justicia tributaria obliga a que si la convivencia se tiene en cuenta a efectos de la progresividad del tributo, se tenga en cuenta de la misma manera a la hora de considerar los gastos y las cargas familiares. Los gastos de guardería y de empleados de hogar no son, desde luego, directamente necesarios para obtener los ingresos, pero si marido y mujer desarrollan una actividad laboral, o se trata de unidades familiares en que no se incluyen ambos cónyuges, aquellos gastos deben contemplarse en la normativa del

tributo.

Ahora bien, insistimos en que ello no es más que una consideración "de lege ferenda", porque en las disposiciones del Impuesto no encontramos base alguna que permita una vía alternativa a la exclusión reglamentaria de tales gastos, aun que se haya intentado en alguna ocasión. En este sentido, Lamanca Pérez propone una interpretación del artículo 134 del Reglamento, en virtud de la cual entiende que se produce un "reparto interno" de las rentas obtenidas por los miembros de la unidad familiar, de manera que "este reparto interno -dice el autor citado- hace que los rendimientos cambien de naturaleza jurídica, pasando a ser todos los obtenidos, como contraprestación a los derechos personales, rendimientos del capital mobiliario. Y en razón de este cambio de naturaleza jurídico-fiscal el campo de los gastos deducibles se amplía comparándolos con el que regía en los rendimientos del trabajo personal, dependientes" (136).

No podemos compartir esta "interpretación alternativa", como la llama su autor, por razones evidentes. El artículo 134 del Reglamento dispone el prorrateo de la deuda tributaria entre los miembros de la unidad familiar, y realmente no conseguimos entender cómo puede derivarse de ahí un cambio de naturaleza jurídica de los rendimientos por aquéllos obtenidos.

Tampoco la vía de los gastos excepcionales no suntuarios parece adecuada para dar cabida a los gastos que comentaa

mos, ya que como su propio nombre indica tal deducción se refiere a gasto "excepcional", o sea, "ocasional o esporádico", condiciones que no se dan en el supuesto que nos ocupa, en el que se trata de gastos que, por su propia naturaleza, son recurrentes y periódicos (137). No obstante, es necesario advertir que dada la amplitud de criterio con que la propia Administración ha interpretado el concepto de gasto excepcional no suntuario, en el sentido de considerar como tales gastos no excepcionales (138), podría defenderse lo contrario a lo que aquí sostenemos, guiándonos exclusivamente por lo que consideramos una interpretación rigurosa de lo que es gasto excepcional no suntuario. De cualquier forma, lo que manifiesta la interpretación oficial señalada es un intento de paliar en alguna medida, por parte de la Administración, el inadecuado tratamiento que de las cargas familiares se contiene en el IRPF, pero ello no deja de ser una medida parcial y aleatoria y, en todo caso, insuficiente.

- c) Rendimientos del capital: renta imputada de inmuebles urbanos. Viviendas desocupadas.

La incidencia de la unidad familiar en la determinación de la base imponible es también apreciable con relación a los rendimientos del capital, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16,1,b) de la Ley, en relación con el apartado c) del mismo artículo. Según el citado precepto, "Se comprenderán como rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles... b) En el supuesto de inmuebles urbanos

utilizados por sus propietarios, la cantidad que resulte de aplicar el tipo del tres por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto" (139). Pero "c) En el supuesto de vivienda, propiedad de persona distinta del promotor, que se encuentre desocupada durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, y que pertenezca a miembros de una unidad familiar que posea más de tres viviendas, se estimará la renta que resulte de aplicar el diez por ciento al valor por el que se hallen computadas o que deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto". Estas normas, de redacción poco clara y defectuosa, como se ha manifestado frecuentemente (140), son desarrolladas en los artículos 48 y siguientes del Reglamento, aclarándose el concepto de bien inmueble urbano (art. 49,1), definiéndose la noción de utilización del mismo (art. 49,2), qué debe entenderse por vivienda desocupada (art. 50,1,2 y 3), quién se considera promotor (art. 50,4), y cómo debe aplicarse el tres por ciento a inmuebles parcialmente utilizados (art. 48,2) (141).

Resumidamente, de los preceptos legales y reglamentarios, resulta lo siguiente: Se imputa como renta el tres por ciento del valor de los inmuebles urbanos utilizados por sus titulares, ya como propietario, ya como usufructuario, siendo el concepto de bien inmueble urbano más amplio que el de vivienda; aunque la edificación "ha de ser, en realidad, una vivienda, no una edificación cualquiera..., el concepto se extiende además a los terrenos anejos a ella y destinados al

servicio de la misma y de sus ocupantes" (142). Cuando entre todos los miembros de la unidad familiar posean más de tres viviendas -ya sean utilizadas, ocupadas o desocupadas- y las que excedan de tres estén desocupadas durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, se estimará como renta el diez por ciento del valor de las viviendas desocupadas que excedan de aquel número. Es decir, los miembros de la unidad familiar han de poseer, al menos, cuatro viviendas, entre utilizadas y desocupadas, para que sea aplicable este régimen, del cual se excluye, en todo caso, la propiedad del promotor, en los términos establecidos por el artículo 50,4 del Reglamento. Asimismo, no se consideran desocupadas las viviendas destinadas a la venta o alquiler, mientras que son vendidas o alquiladas efectivamente. En definitiva, la trascendencia de la unidad familiar en este punto puede concretarse en que el límite de tres viviendas, entre ocupadas y desocupadas, para que proceda el coeficiente del tres por ciento, se determina no con relación al sujeto pasivo, sino con relación al conjunto de personas que integran la unidad familiar.

El problema que podría plantearse en la imputación de renta de inmuebles urbanos, en el supuesto de unidad familiar, es la persona a la que debe imputarse esa renta. La Ley, en el artículo 16,1,b) refiere literalmente el supuesto a los "propietarios", aunque el mismo precepto 16,1, se refiere, como norma general, a la "propiedad o posesión" de inmuebles urbanos, y el artículo 48,1 del Reglamento se dispone para la "utilización de bienes urbanos por sus propietarios o usu-

fructuarios". La precisión reglamentaria ha venido únicamente a solventar los problemas que un excesivo literalismo del precepto legal podría ocasionar en los supuestos en que la nuda propiedad y el usufructo del inmueble no concurrieran en la titularidad de la misma persona. En este sentido, está claro, como dice Palao, que basta "la mera posesión a título de dueño" (143), lo que significa que la imputación de la renta ha de hacerse al titular o titulares, no a todos los que usan la vivienda. Así, cuando la titularidad del inmueble urbano corresponda a más de una persona de la unidad familiar -lo que es especialmente frecuente respecto a la propiedad de la vivienda habitual- la imputación de renta corresponderá a los cotitulares, de acuerdo con sus respectivas participaciones (144).

La finalidad perseguida por la disposición relativa a viviendas desocupadas "es evidentemente sancionar a los proprietarios que retienen viviendas sin alquilar o vender por razones especulativas. Se trata, por tanto, de una medida de política de vivienda, claramente extrafiscal" (145).

Referir el límite de tres viviendas al conjunto de personas que forman la unidad familiar, y no a cada sujeto pasivo, puede ser objeto de crítica entendiendo que se produce una discriminación de la familia. Literalmente la discriminación, desde luego, se produce, porque mientras dos personas solteras pueden tener entre ambas seis viviendas, entre ocupadas y desocupadas, sin incurrir en el supuesto que da lugar a la aplicación del diez por ciento en lugar del tres por

ciento, dos personas casadas incurren en él si tienen cuatro viviendas -insistimos-, entre ocupadas y desocupadas. Ahora bien, una crítica en este sentido más bien parece implicar, a nuestro entender, una toma de posición tajante y negativa respecto al sistema de tributación conjunta de la unidad familiar, y no es nuestro deseo incurrir en planteamientos de esta naturaleza. La referencia a la unidad familiar y no al sujeto pasivo, en este punto, entendemos que puede verse justificada por el propio fundamento de la imputación de rentas de viviendas desocupadas, en el sentido anteriormente señalado (146). Cuestión distinta, como expone Palao, es que "aun aplaudiendo el fin perseguido", la vía elegida sea la más adecuada técnicamente, ya que las normas introducidas por este motivo en el Impuesto sobre la Renta constituyen una pieza perturbadora en la estructura y fundamento de éste, por cuanto estas normas prescinden del concepto de renta y, consiguientemente, de la capacidad económica, y fijan aquélla en una cuantía que obedece sólo a su finalidad sancionadora. Tales normas desconocen, además, la justificación del gravamen de la renta imputada, que consiste en la efectiva percepción por el sujeto pasivo de una renta efectiva, aunque no monetaria, como es el caso de los servicios producidos por la propia vivienda. En definitiva, existen vías más adecuadas para conseguir la finalidad perseguida por las normas que imputan una renta de viviendas desocupadas (147).

d) Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

a') Pagos entre miembros de unidad familiar: su consideración como norma general del régimen de unidad familiar y como norma especialmente aplicable a esta clase de rendimientos. Su consideración en el nuevo régimen de estimación objetiva singular.

El artículo 19 de la Ley dispone, como sabemos, en su número 3, que "No tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso... b) Los pagos o prestaciones que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba". La misma norma se encuentra contenida en el artículo 75,b) del Reglamento, si bien entre ambos preceptos hay una diferencia apreciable: mientras que el artículo 19 de la Ley se refiere a la determinación de los rendimientos netos, tanto del trabajo, como del capital, como de actividades empresariales y profesionales, y ninguna alusión a algún tipo de rendimientos en especial se contiene en su número 3, el artículo 75 del Reglamento se encuentra inserto en la Sección III del Capítulo V ("Determinación de la renta"), siendo dedicada esta Sección a "Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas".

Dado el carácter de la norma contenida en el artículo 19,3,b) de la Ley (148) parece que, efectivamente, su ámbito

de aplicación se corresponde con la determinación de este tipo de rendimientos, razón por la cual la incluimos en el presente apartado. Ahora bien, el hecho de que la norma parezca especialmente aplicable a la determinación de los rendimientos netos de actividades empresariales y profesionales, no desvirtúa, claro está, el ámbito más general del artículo 19 de la Ley. En esta línea, quizás la norma cobre su verdadero sentido distinguiendo entre los términos "pagos o prestaciones" que en ella se contienen. En efecto, es difícil pensar en un supuesto de pagos entre miembros de la unidad familiar en el ámbito de los rendimientos del trabajo y del capital, pero no así de "prestaciones" en general. El término "prestaciones", debe además ponerse en relación con el artículo 3º,3 de la Ley, en virtud del cual: "Las prestaciones de trabajo personal y de capital en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario". Desde esta perspectiva, lo que parece es que el artículo 19,3,b) de la Ley contiene una excepción o, más bien, un supuesto excluido de la presunción de retribución de las prestaciones, cuando las mismas se realizan entre miembros de la unidad familiar (149).

En cualquier caso, una vez expuestas estas observaciones, y constatado que este precepto contiene una norma que bien puede calificarse de norma general en el régimen de unidad familiar, limitemos el precepto al ámbito de los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, para los que parece estar pensado especialmente. En este orden de consideración, el artículo 19,3,b) de la Ley y el artículo

75,b) del Reglamento, disponen que los pagos o prestaciones que se efectúen entre las personas que componen la unidad familiar no tienen la consideración de partidas deducibles y dichas cantidades, puesto que no se deducen, tampoco se computarán como ingreso de los miembros de la unidad familiar que las perciban, pues de no ser así se daría lugar a un doble cómputo de las mismas (150).

¿Cuál es el fundamento de esta disposición?. A nuestro juicio, esta norma atiende claramente a una finalidad antifraudatoria, finalidad que cabe apreciar en dos sentidos: primero, evitar transferencias entre los miembros de la unidad familiar. Tales transferencias a primera vista pueden parecer intrascendentes, dada la acumulación de rentas, pero no es así, ya que mediante las mismas podría, por ejemplo, encontrarse una justificación a los incrementos de patrimonio (151). En segundo lugar, también debe buscarse su fundamento en lo establecido en el artículo 29 de la Ley, sobre aumento de la deducción general en la cuota cuando más de un miembro de la unidad familiar obtiene rendimientos de trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Esta finalidad ha sido claramente puesta de relieve por Lasarte, quien entiende que lo más probable es que "el legislador haya pensado que sería fácil para los sujetos pasivos simular las prestaciones referidas y disfrutar de una mayor deducción en la cuota, posibilidad que queda cortada por la norma comentada al no computarse como ingreso de perceptor dichos rendimientos" (152). Esta finalidad, presente a nuestro entender

en la norma legal y compartiendo, por tanto, la opinión del profesor Lasarte, se ha visto, no obstante, desvirtuada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 (Ley 44/1983, de 28 de diciembre), en cuyo artículo 28 se modifica el artículo 29 de la Ley, en el sentido de añadir un nuevo párrafo según el cual, el incremento de la deducción general, que corresponde cuando más de un miembro de la unidad familiar obtenga renta, será igualmente de aplicación "en las actividades empresariales o profesionales en que se imputen o hayan declarado rendimientos por el trabajo del titular y otros miembros de su unidad familiar que, conjuntamente, trabajen en la actividad de que se trate". Nos ocuparemos de ello al referirnos a las deducciones de la cuota; baste aquí con la indicación señalada.

En este orden de consideraciones podría pensarse, asimismo, que el artículo 19,3,b) de la Ley pretende simplificar el cálculo de la base imponible total que corresponde a los sujetos pasivos que forman una unidad familiar, ya que el cómputo como gasto disminuiría el beneficio empresarial, pero su inclusión como rendimiento del perceptor añadiría a la base imponible una cantidad equivalente a dicha disminución. Sin embargo, si es así, esta medida no tiene virtualidad práctica en la generalidad de los casos, porque exige una corrección de la cifra resultante de la contabilidad del contribuyente como rendimiento neto, dado que si éste la lleva en forma debida, tales contraprestaciones deberán figurar anotadas por su importe en la cuenta de gastos de la actividad (153);

por esta razón debe rechazarse la idea de simplificación en el cálculo de la base imponible, como justificación de este precepto.

Hemos dicho antes que el artículo 28 de la Ley de Presupuestos para 1984 amplía el ámbito de procedencia del incremento de la deducción general en función del número de miembros de la unidad familiar que obtienen renta. Pues bien, esta norma debe entenderse como parte de un conjunto de disposiciones que tienen por objeto la modificación del régimen fiscal de las retribuciones efectuadas entre los miembros de la unidad familiar. En efecto, además de la modificación mencionada, este régimen ha experimentado una sensible variación a partir del 1 de enero de 1984, fecha de entrada en vigor del nuevo régimen de estimación objetiva singular, aprobado por el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre (BOE de 28 de noviembre), por el que se da nueva redacción a los artículos 97 a 105 del Reglamento del Impuesto (154). Según el citado Real Decreto, para la determinación de los rendimientos netos en el sistema de estimación objetiva singular normal, se incluyen entre los costes de personal, deducibles como gastos del ejercicio, "las retribuciones imputables al titular de las actividades y demás miembros de la unidad familiar que trabajen en la misma" (art. 102,1,segunda,a), del Reglamento, en su nueva redacción). Dichas retribuciones no sólo se computan como gastos deducibles, sino que también se integran en el rendimiento neto de la actividad empresarial o profesional de que se trate (art. 102,1,tercera,1.- del Reglamento modifi

cado) (155). Estas disposiciones se encuentran igualmente contenidas en la norma undécima de la Orden de 13 de marzo de 1984, por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva singular.

Lo que cabe cuestionarse en este momento es la validez del nuevo régimen de estimación objetiva singular en cuanto a las normas señaladas. En efecto, la Ley dispone taxativamente que "no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso" los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectuen entre las personas que componen una misma unidad familiar, mientras que el Real Decreto mencionado claramente los considera como gastos, correspondientes al coste de personal (art.102,1,segunda,a), incluyéndolos después en el rendimiento neto de la actividad de que se trate (art. 102,1,tercera,1.-). En este sentido, curiosamente señala el Preámbulo del Real Decreto 2933/1983 que "Como complemento de lo establecido en este Real Decreto se instrumentará la modificación legal del régimen del trabajo de los miembros de la unidad familiar". En nuestra opinión, no puede, o al menos no debería, modificarse la Ley como complemento de lo establecido en el Real Decreto; primero habría que modificar la Ley, y después podrá desarrollarse adecuadamente el régimen de estimación objetiva singular. Ciertamente es que la modificación del régimen de tributación de los pagos entre miembros de la unidad familiar, contenido en el nuevo sistema de estimación objetiva singular, puede entenderse que no contraviene el fundamento de la norma legal dispuesta en el artículo 19,3,b), pe-

ro, aun así, entendemos que el caracter taxativo de esta disposición no puede contradecirse o desvirtuarse por una norma de rango inferior.

En cualquier caso, y como consecuencia de todo ello, la Ley 44/1983, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, contiene una disposición adicional vigésima tercera, a tenor de la cual: "El Gobierno deberá presentar a las Cortes Generales un Proyecto de Ley modificando el régimen fiscal de la unidad familiar, que contemple adecuadamente el gravamen de los rendimientos obtenidos por sus miembros". Pensamos que tal disposición viene, efectivamente, motivada por las modificaciones expuestas, y por el anuncio de modificación parcial del régimen de unidad familiar expresado en el Preámbulo del Real Decreto 2933/1983.

b') Referencia a determinados gastos remuneratorios de servicios personales.

Dentro del propio artículo 19 del texto legal se contienen otras dos normas en las cuales se hace referencia a la unidad familiar. Se trata de los apartados b') y c') del número 1,segundo,b) de dicho artículo, según el cual, para la determinación de los rendimientos netos de las actividades profesionales y empresariales y, en su caso, del trabajo y del capital, se considerarán como gastos deducibles: "b) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales... En particular... b') Las cantidades destinadas por el sujeto pasivo u otros

miembros de la unidad familiar al seguro de accidentes del personal. c') Las asignaciones del sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar, a las instituciones de previsión del personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquéllos".

Cuantos autores se han ocupado de comentar estas normas -por lo que a nosotros se nos alcanza- han expresado su común perplejidad ante las mismas, posición que compartimos plenamente. ¿Qué sentido tiene la alusión o inclusión de "otros miembros de la unidad familiar", junto al sujeto pasivo, en estos preceptos?. Verdaderamente, no encontramos razón que lo justifique (156). En este sentido, dice Banacloche: "El supuesto es complicado si se piensa que el miembro que realice la asignación no tiene nada que ver con la actividad correspondiente. Igual cabe decir para las cantidades destinadas al seguro de accidentes del personal" (157). Asimismo, Colmenar afirma: "No se ve claramente la 'ratio' de este precepto: cuando las asignaciones se realizan por otros sujetos de la unidad familiar distintos al titular de la actividad económica correspondiente y a la que parece hay que atribuir aquellos gastos ¿cómo encontrar una conexión entre aquellas personas y esta actividad?" (158). Por su parte, Sánchez Pinilla ratifica su extrañeza ante estas normas, diciendo que "En realidad, poco uso se hará del precepto, pero en los casos en que se dé, permitirá considerar como gasto a estas asignaciones, que no tendrán que ir por la vía de la deducción de la cuota, sino en la base" (159). Nada nuevo podemos añadir aquí

a estas opiniones, sino sumarnos a esta general extrañeza.

Por otra parte, debe señalarse que el desarrollo reglamentario de los preceptos legales a que en este momento nos referimos, suprime la referencia a los otros miembros de la unidad familiar, en punto a la consideración como gasto de las cantidades asignadas al seguro de accidentes del personal. Concretamente, dispone el Reglamento en su artículo 73, relativo a los gastos por adquisición de servicios, que se incluyen en este concepto de gasto, como especificación de las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales (art. 73,A): "b) Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales y las destinadas al seguro de accidentes del personal. c) Las asignaciones del sujeto pasivo u otros miembros de la unidad familiar a las instituciones de previsión del personal...".

e) Incrementos y disminuciones patrimoniales.

La noción de incremento y disminución patrimonial sostenida en el artículo 20,1 de la Ley del Impuesto es objeto de delimitación negativa en el número 2 de dicho precepto. Tal delimitación es necesaria por la propia amplitud con que vienen definidos los incrementos y disminuciones de patrimonio, pues de no recogerse expresamente, tales supuestos habrían de ser considerados como incrementos o disminuciones gravables, por concurrir en los mismos los dos elementos configuradores de aquéllos: la alteración en la composición del

patrimonio y la variación en el valor del mismo (160). De estas restricciones al concepto de incremento y disminución patrimonial, dos se relacionan con la unidad familiar. A ellas nos referimos a continuación.

a') El consumo efectuado por los miembros de la unidad familiar.

Según el artículo 20,2,párrafo segundo, de la Ley, a los efectos del Impuesto no se considerarán disminuciones patrimoniales las debidas al consumo del sujeto pasivo, norma que es complementada por el artículo 80 del Reglamento, refiriéndola asimismo a "cualquier miembro de la unidad familiar". La precisión reglamentaria es adecuada, por cuanto carecería de sentido entender que el consumo del sujeto pasivo no es disminución de patrimonio, y considerar lo contrario respecto a los demás miembros de la unidad familiar. El propio fundamento de la norma explica y justifica sobradamente esta aclaración del Reglamento.

Esta delimitación y consecuente restricción del concepto de disminución patrimonial se debe a un motivo evidente: consentir que las cantidades destinadas al consumo del sujeto pasivo o de los miembros de la unidad familiar fueran consideradas como disminuciones patrimoniales, equivaldría a desvirtuar el propio carácter y contenido del Impuesto sobre la Renta (161). Sin embargo el precepto ha sido duramente criticado -nos referimos, fundamentalmente, a Stampa-, afirmando que el consumo "siempre es disminución patrimonial, lo que es una

realidad supralegal que no puede soslayarse", y preguntándose: "¿qué sometimiento policiaco incompatible con la democracia significa ese control del gasto que es el consumo?" (162). Como señala Martín Queralt, "que como consecuencia del consumo, el sujeto pasivo ve disminuido el valor de su patrimonio, es una realidad innegable, pero ello no obsta a que en la cuantificación de la renta del sujeto pasivo, no sea tenido en cuenta el destino dado por aquél a su renta o patrimonio, pues en otro caso, y por idénticas consideraciones de orden supralegal, las cantidades ahorradas habrían de ser consideradas como incrementos patrimoniales, lo que conduciría al absurdo de gravar, por dos distintos conceptos, un mismo ingreso" (163). Por otra parte, como observa G. de la Peña, nadie impide al individuo consumir y hacerlo en unos determinados bienes, como nadie le somete a un "control policiaco" del mismo. Lo único que se le impide es algo bastante más simple: se le impide reducir su base imponible del IRPF por las cantidades de renta o de patrimonio gastadas o consumidas (164).

b') Disolución de la sociedad de gananciales.

El artículo 20,2,párrafo tercero de la Ley, y el artículo 79 del Reglamento, enumeran una serie de supuestos en los cuales no se considera producido el requisito de la alteración patrimonial. Se trata por tanto, como expresa el Reglamento, de actos que no implican incrementos o disminuciones patrimoniales; entre ellos, se encuentra la disolución de la sociedad de gananciales, supuesto al que la redacción

reglamentaria añade la extinción del régimen de participación de los cónyuges, nuevo régimen de comunidad introducido en el Código Civil por la reforma de 1981 (165). En estos casos se entiende que no se ha realizado el incremento o la disminución patrimonial, siendo por tanto indiferente que el valor del patrimonio del sujeto pasivo haya experimentado una variación positiva o negativa; tales variaciones "no se estiman", dice la Ley, o "se estima que no existen", dice el Reglamento, por entenderse que no son consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio (166).

Esta previsión no se encontraba recogida en el Proyecto de Ley del Impuesto; fué introducida por acuerdo unánime de la Ponencia, entendiendo que en estos casos "no existe verdadera enajenación, sino especificación o individualización de derechos" (167). Ciertamente, la crítica generalizada de que es objeto esta disposición no carece de fundamento (168). Dejando a un lado las posibles consideraciones acerca de si en estos supuestos se produce meramente una especificación de derechos, cuestión en todo caso controvertida (169), lo que sí está claro es que la exclusión de los mismos no se justifica porque en ellos no existe "enajenación". La Ley, al definir la noción de incremento o disminución patrimonial, se refiere a "alteración" en la composición del patrimonio, y es evidente que la "alteración" es mucho más amplia que la "enajenación", e incluye, desde luego, los amplios efectos que de la disolución de la sociedad de gananciales y su correspondiente liquidación, se derivan para los patrimonios

de los cónyuges (170); y lo mismo vale decir para la extinción del régimen de participación (171).

Ahora bien, rechazada aquella razón como motivo que explique la exclusión de la disolución de la sociedad de gananciales, en punto a su consideración como acto que implique alteración patrimonial -e igualmente, claro está, para la ex tinción del régimen de participación-, lo que debemos preguntarnos es si existe otro argumento en base al cual tal exclusión pueda justificarse. Esto es, ¿se encuentra verdaderamente fundamentado el entender que en los casos de disolución de la sociedad de gananciales no se producen incrementos o disminuciones de patrimonio?.

La sociedad de gananciales concluirá, según el artículo 1392 del Código Civil, cuando se disuelva el matrimonio, cuando sea declarado nulo, cuando judicialmente se decrete la separación de los cónyuges, y cuando los cónyuges convengan un régimen económico distinto en capitulaciones matrimoniales (172), sin que ello afecte, al vínculo matrimonial, como es sabido. De acuerdo con la tónica general del régimen de unidad familiar, lo lógico, a nuestro entender, es que cuando el matrimonio se disuelve, se declara nulo o se produce la separación judicial de los cónyuges, pasando cada uno de ellos a integrar bien otra unidad familiar, bien un sujeto pasivo independiente, se estimen las diferencias de valor que hayan podido originarse. La exclusión debería quedar limitada al supuesto de disolución de la sociedad de gananciales por convenir los cónyuges un régimen económico distinto "constan-

te matrimonio". Y ello, primero, por coherencia con el régimen general de unidad familiar, en el que no se otorga relevancia al régimen económico matrimonial pactado por los cónyuges; y, segundo, porque el fundamento de tal irrelevancia es íntegramente válido en este punto, ya que tal fundamento no es otro que evitar alteraciones fraudulentas del régimen económico matrimonial.

Por otra parte, la norma contenida en el artículo 20, 2, párrafo tercero, de la Ley, lo único que hace es aplazar la estimación de los incrementos y disminuciones patrimoniales (173), pero ha venido a introducir un elemento distorsionador en el régimen general de los incrementos y disminuciones de patrimonio, como en el que debiera ser el régimen de la unidad familiar (174). En este orden de consideraciones, la presencia de ese "elemento distorsionante", se aprecia claramente si ponemos en relación la norma comentada -art. 20, 2, párrafo tercero-, con la disposición contenida en el artículo 20, 3 de la cual pueden derivarse situaciones conflictivas e incluso paradójicas. En efecto, según este último artículo, "Son incrementos ó disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa". Pues bien, cuando la sociedad de gananciales, o el régimen de participación, se disuelve o se extingue, respectivamente, por muerte de uno de los cónyuges, ¿cuál de aquellos dos preceptos corresponde aplicar?

El profesor Ramallo (175) entiende que es de aplica-

ción el artículo 20,2,párrafo tercero, y por tanto no procede la estimación de los incrementos o disminuciones patrimoniales. Ciertamente, esta interpretación puede argumentarse en base a que se trata de una norma más específica en relación con la norma contenida en el artículo 20,3, en el que se está regulando la posibilidad de que transmisiones a título gratuito, tanto si tienen lugar "inter vivos", como si se producen "mortis causa", pongan de manifiesto diferencias de valor en relación a la renta del transmitente. Pero tal interpretación supone aplicar un tratamiento distinto a la disolución por muerte del matrimonio, a efectos de estimar o considerar los incrementos o disminuciones patrimoniales, según el régimen económico que rijan aquél; si en el matrimonio rige el régimen de separación de bienes no se produce el señalado conflicto de normas, siendo entonces claramente de aplicación al fallecer un cónyuge, el artículo 20,3 de la Ley (176).

Desde esta perspectiva, pudiera pensarse que al excluir la disolución de la sociedad de gananciales como supuesto que implica alteración patrimonial, tal disposición se refiere más bien a los supuestos en que aquélla tiene lugar cuando el matrimonio es declarado nulo, se disuelve por divorcio, los cónyuges se separan, o convienen un régimen económico distinto, pero no al supuesto de disolución por muerte. Entendemos que en este caso, siempre debe ser de aplicación la norma contenida en el artículo 20,3 de la Ley; esto es, estimándose los incrementos y disminuciones patrimoniales en la renta del cónyuge premuerto.

De cualquier forma, como vemos, la delimitación negativa del concepto de incremento y disminución patrimonial, en cuanto a la disolución de la sociedad de gananciales y extinción del régimen de participación se refiere, es difícilmente justificable. No parece una norma afortunada, especialmente teniendo en cuenta los problemas que puede ocasionar en los supuestos de disolución por muerte de uno de los esposos.

Por último, hay que señalar que el artículo 79 del Reglamento, relativo a los actos que no implican incrementos o disminuciones patrimoniales, contiene un apartado 2 según el cual en esos casos los bienes y derechos se incorporarán al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado (177) o ejercitado. Este precepto tiene una finalidad bastante clara: evitar, en palabras de G. de la Peña, que con esos supuestos "se evada la parte del incremento patrimonial que corresponde al periodo de tiempo anterior al de la realización de las mencionadas operaciones y que caso de admitirse la incorporación de esos bienes o derechos por un valor superior al hasta entonces declarado habría supuesto la práctica desaparición del incremento patrimonial por toda su cuantía a la división o disolución" (178).

c') Alimentos entre cónyuges: consideración crítica.

Insuficiencia legal e incorrección reglamentaria:
la vía de los gastos excepcionales no suntuarios.

El artículo 7 de la Ley, incluido dentro del Capítulo III, dedicado al sujeto pasivo, contiene un número 4º

según el cual: "En los supuestos de anualidades por alimentos satisfechos entre cónyuges por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como ingreso del perceptor y no constituirá renta gravable en el alimentista". Tal vez sea ésta una de las normas del Impuesto más unánimemente criticadas (179), existiendo una verdadera coincidencia de pareceres al señalar las deficiencias técnicas de la misma. De ello cabe destacar la incorrecta incardinación sistemática del precepto, así como la confusión de términos que en él se contienen (180).

En cuanto a lo primero, no se comprende, efectivamente, la razón por la cual se haya podido situar esta norma entre las dedicadas al sujeto pasivo, ni aún entendiéndola como especificación de lo que no es renta (181). En este sentido, como observa Ferreiro (182), el artículo 7º tiene por finalidad determinar la renta gravada en función del sujeto pasivo y consecuentemente con el artículo 4º distingue entre: a) renta gravada de las personas físicas residentes en España, aisladamente consideradas (núm.1); b) renta gravada de las personas físicas no residentes en España (núm.2) y c) renta de las personas físicas integradas en una unidad familiar. El número 4 de este artículo está claramente fuera de lugar.

En cuanto a la referida confusión de términos, calificada de "injustificable error semántico del legislador" (183), no es otra, claro está, que el empleo del término "alimentista". El término "alimentista", en el lenguaje usual y en el de nuestro ordenamiento jurídico (184), designa a la persona

que percibe los alimentos, mientras que el artículo 7º,4 la emplea para designar a la persona que presta los alimentos. Sólo así adquiere sentido este artículo. Dicho con otras palabras: el artículo 7º,4 literalmente dispone que en los supuestos de anualidades por alimentos el importe de las mismas se computará como ingreso del perceptor y no constituirá renta gravable para el perceptor ("alimentista"); con lo cual, es necesario entender por alimentista, no alimentista, sino alimentante, para que la norma tenga algún sentido.

El Reglamento, más correctamente, sitúa esta norma en el Capítulo v ("Determinación de la renta"), dentro de su Sección IV, relativa a los incrementos y disminuciones patrimoniales, y corrige el error terminológico de la Ley. Concretamente, se dispone en su artículo 89: "En los supuestos de anualidades por alimentos satisfechas entre cónyuges por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como ingreso del perceptor y como disminución en el obligado a satisfacerlas".

Por lo que se refiere al contenido de la norma comentada, igual en el precepto legal y en el reglamentario, también es unánime y justificada la consideración crítica de la misma, por cuanto alude únicamente a un supuesto de prestación de alimentos: los satisfechos entre cónyuges por decisión judicial, desconociendo todos los demás (185). Esta clara insuficiencia de la consideración a efectos del tributo de la obligación de alimentos entre parientes -que no es sino una manifestación del inadecuado tratamiento que de las cargas

familiares se contiene en el IRPF, como ya hemos manifestado en otro lugar-, ha intentado ser subsanada por el Reglamento de 1981, que al enumerar los supuestos que se consideran incluidos entre los gastos excepcionales no suntuarios menciona las "anualidades por alimentos que no sean entre cónyuges y siempre en caso de obligado cumplimiento de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico" (art. 123,d,6). Claramente se advierte la incorrecta calificación de estas "anualidades" como gasto "excepcional" (186), que, además, se contradice de forma expresa con la propia definición general que de esta clase de gastos se contiene en el mismo artículo 123,d), según el cual, se trata de gastos que "tengan carácter esporádico u ocasional".

La inclusión de estas anualidades por alimentos entre los gastos excepcionales no suntuarios, tiene un efecto distorsionante, por cuanto produce efectos no previstos por el legislador al regular las deducciones de la cuota; o lo que es lo mismo, aquella inclusión se aviene malamente con la finalidad y estructura de las deducciones de la cuota, tal como éstas fueron originariamente previstas. Así, puede ocurrir que en situaciones familiares anómalas, una persona dé derecho a deducción en dos declaraciones diferentes, y además se produce una discriminación entre el tratamiento de las cargas familiares, que perjudica o hace "de peor derecho", a las que ya venían previstas en la Ley.

En cuanto a lo primero, es suficientemente significativa la contestación a una consulta vinculante de 9 de mayo de

1981 (187), "sobre situación tributaria de una persona soltera que tiene a su cargo a sus hermanos, por fallecimiento de la madre y abandono del padre", en la que, de acuerdo con el artículo 5º -modalidades de unidad familiar-, se aclara que esa persona no forma unidad familiar con sus hermanos. Pero, "sin embargo, el sostenimiento de tales hermanos, en tanto no sean alimentados por su padre, se considera gasto excepcional no suntuario... Los cinco hermanos menores de edad, forman unidad familiar con el padre, en cuya declaración de Renta producen el derecho a la deducción en tanto no sean sometidos a otra tutela". Es obvio que a efectos de la persona soltera que mantiene a sus cinco hermanos menores, más le vale considerar tal gasto como excepcional no suntuario que no considerarlo de ninguna manera. No es la equidad del caso lo que aquí objetamos, sino, precisamente, el que no estén previstas en la Ley situaciones de ese tipo, y haya que recurrir a una vía como la señalada, considerando "excepcional" algo que a todas luces no lo es.

En cuanto al segundo efecto distorsionante antes señalado, y también ilustrándolo por la vía ejemplificativa, resultará que al padre que mantiene a su hijo perteneciendo ambos a la misma unidad familiar, le corresponde deducir de la cuota por tal concepto 14.000 pesetas (188); mientras que el padre, separado judicialmente, que mantiene a su hijo, puede llegar a deducir 30.000 pesetas (189) por el mismo concepto, y además, claro está, el hijo dará derecho a deducción en la declaración del padre a cuyo cuidado esté confiado (190).

Como vemos, la regulación de esta materia no puede ser más desafortunada, siendo ineludible una modificación de este punto. En este orden de consideración, pensamos que una correcta regulación de la obligación de alimentos entre parientes que no forman parte de la unidad familiar, debe considerar los siguientes elementos. En primer lugar, es necesario distinguir dos supuestos distintos -en cierta forma reconocidos por la actual normativa, como despues veremos-, ya que ambos deben diferenciarse a efectos de su consideración por el tributo. Por un lado, lo que podemos llamar, siguiendo la denominación del artículo 89 del Reglamento, supuestos de "anualidades por alimentos" y, por otro, supuestos de "personas a cargo del sujeto pasivo".

En cuanto a las "anualidades por alimentos", nos parece correcta la consideración de las mismas como disminución patrimonial para el deudor alimentario o alimentante y como incremento patrimonial para el acreedor alimentario, alimentista o perceptor de los alimentos. Tal régimen, aunque después de lo expuesto resulta evidente, debe comprender o referirse a todos los supuestos de prestación de alimentos, y no sólo al de los cónyuges, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: primero, que medie sentencia judicial en la que se reconozca y cuantifique la prestación correspondiente. La exigencia de "sentencia judicial" es ineludible, porque en caso contrario se estaría abriendo una posibilidad de fraude que podría desvirtuar la propia existencia de la unidad familiar; recuérdese lo dicho en cuanto al fundamento del siste-

ma de tributación conjunta y su finalidad de evitar distribuciones fraudulentas de renta entre las personas de la familia. Asimismo, aunque la obligación de alimentos nace en el momento en que la persona con derecho a ellos los necesitare, "no se abonarán -dice el artículo 148 del Código Civil- sino desde la fecha en que se interponga la demanda" (191). El segundo requisito viene constituido por la necesidad de hacer constar expresamente que tales anualidades o prestaciones tengan lugar entre personas que no pertenezcan a la misma unidad familiar, lo cual, aunque pueda parecer una reiteración innecesaria si previamente se exige sentencia judicial, no lo es teniendo en cuenta ciertas situaciones conflictivas respecto al levantamiento de las cargas del matrimonio (192).

En cuanto a los supuestos de "personas a cargo del sujeto pasivo", que no forman parte de la unidad familiar y que no se encuentren comprendidas en el supuesto de "anualidades por alimentos", debe permitirse por ellas una deducción de la cuota de cuantía similar a la prevista para los miembros de la unidad familiar. Asimismo, claro está, tal posibilidad debe limitarse a las personas respecto de las cuales exista obligación de prestar alimentos de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, ya que en caso contrario se trata de una "liberalidad" del sujeto pasivo, prevista expresamente en el artículo 20,2,párrafo segundo, de la Ley.

Una norma de cautela, quizás exagerada, pero no inútil teniendo en cuenta los supuestos de "padre independiente", debe exigir que para que procedan las deducciones familiares,

en general, la persona a la que se refiera en cada caso, debe encontrarse efectivamente a cargo del sujeto pasivo, al igual que el artículo 29,c) de la Ley y 121,5 del Reglamento -deducción por ascendientes- exigen para esa deducción en concreto que convivan con aquél.

En definitiva, lo que proponemos, utilizando como punto de referencia las actuales disposiciones del Impuesto, puede concretarse en lo siguiente: 1) Ampliar el artículo 89 del Reglamento a todo supuesto de anualidades por alimentos, con los requisitos mencionados. 2) Ampliar la deducción por ascendientes a toda persona a cargo del contribuyente, respecto de la cual sea de obligado cumplimiento la prestación de alimentos, de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico; ello con independencia, claro está, de la exigencia relativa a una determinada cuantía de renta propia de tales personas, por encima de la cual no procede tal deducción. 3) Suprimir el número 6 del apartado d) del artículo 123 del Reglamento.

f) Otros aspectos de la base imponible en relación con la unidad familiar.

Hasta ahora hemos visto en este epígrafe los efectos que de la unidad familiar se derivan en punto a la determinación de la base, no siendo necesario subrayar la importancia de los mismos. Pero la trascendencia que esta figura presenta en relación con la base imponible del tributo, no se circunscribe a los efectos señalados, aun siendo los más característicos; existen también otras normas relativas a la

determinación de la base imponible, en las que influye ya directa ya indirectamente, el hecho de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar. Tal ocurre con la determinación de la base imponible en los periodos impositivos inferiores al año, como consecuencia de la interrupción del periodo impositivo normal por causa imputable bien al propio sujeto pasivo, bien a una circunstancia o suceso que afecta ya a otro sujeto pasivo incluido en la misma unidad familiar, ya a la propia existencia de la unidad familiar en cuanto conjunto de personas físicas determinadas. De manera indirecta influye el hecho de la pertenencia a una unidad familiar, en la determinación de los límites de aplicación del régimen de estimación objetiva singular. Y tambien es necesario aludir a determinadas normas sobre el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos, contenidas en el Reglamento de 1981, así como a la compensación de pérdidas entre los resultados de un ejercicio con los cinco ejercicios siguientes, para aclarar alguna duda que sobre la titularidad de ese derecho de compensación pudiera originarse, cuando el sujeto pasivo pertenece a una unidad familiar.

a') Determinación de la base imponible en periodo inferior al año.

En el IGRPF, en el supuesto de que el contribuyente falleciera en día distinto al 31 de diciembre, produciéndose así la anticipación del devengo, correspondía, para el cálculo del tributo debido por ese periodo impositivo, "estimar

la base imponible que correspondería al año, al objeto de aplicar la tarifa" (193). Tal norma es acertadamente suprimida (194) en la Ley del IRPF de 1978, al disponer en su artículo 24,3 que en los supuestos de periodo impositivo inferior al año "la base imponible será la que corresponda a la renta obtenida hasta dicha fecha, sin que proceda en ningún caso la elevación al año de ésta. Esta norma, a nuestro entender, es adecuada, ya que no debe olvidarse que el Impuesto grava la renta obtenida hasta la fecha del devengo y que, por tanto, no puede integrar la base la renta que presuntamente podría obtenerse con posterioridad a esa fecha. Si algún efecto de "ahorro fiscal" se produce para el contribuyente por el hecho de fraccionar el periodo impositivo, ello es precisamente una consecuencia de la excepcionalidad del supuesto, que es lo que motiva la decisión del legislador en este punto (195).

b') Límites de aplicación del régimen de estimación objetiva singular.

Al poco tiempo de publicarse la Ley del Impuesto (196) manifestaba Banacloche la necesidad de que el Reglamento aclarara los límites de aplicación del régimen de estimación objetiva singular; particularmente, si se limitaba por volumen de ingresos, era necesario determinar si tal límite se refería a cada sujeto pasivo o al conjunto de ingresos percibidos por los miembros de la unidad familiar (197). La aclaración se produjo previamente a la publicación del Reglamen-

to, por la Orden de 26 de diciembre de 1978 (BOE de 27 de diciembre), por la que se desarrollaba el régimen de estimación objetiva singular. En esta disposición se establecieron dos tipos de límites a la aplicación de aquel régimen: uno, en función de la cuantía de ingresos -1.500.000 pesetas para profesionales y artistas- o volumen de operaciones -50.000.000 para actividades empresariales-; y otro por la naturaleza de las actividades (art. 1º, núms.1,2 y 3 de la citada Orden). En ella se disponía asimismo que para el cómputo de los límites cuantitativos se tendría en cuenta la totalidad de los ingresos o volumen de operaciones del sujeto pasivo en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en el que tuviera lugar la aplicación de este régimen (art. 1º,4). Tal norma no se recogió expresamente en el Reglamento de 1979 (198), si bien su disposición final tercera declaraba subsistente la Orden de 26 de diciembre de 1978. Por su parte, el Reglamento de 1981 incorporó un nuevo apartado 3 a su artículo 100, en el que se disponía que para el cómputo de los límites cuantitativos se tendría en cuenta la totalidad de los ingresos y volumen de operaciones del sujeto pasivo, derivados de las respectivas actividades empresariales, profesionales o artísticas, realizadas.

La nueva regulación del régimen de estimación objetiva singular, introducida por el Real Decreto 2933/1983, de 28 de noviembre -al que ya nos hemos referido en más de una ocasión-, ha venido a cumplir la finalidad primordial de reducir el ámbito de aplicación de aquél, a la vez que intenta corre-

gir determinadas deficiencias -tratamiento discriminatorio entre las empresas, según los factores productivos del sector de que se trate- que originaba la regulación anterior (199). El problema fundamental del régimen de estimación objetiva singular y que constituye la "ratio legis" de su nuevo régimen es enunciado con claridad en el Preámbulo del Real Decreto 2933/1983, en el que se dice que el desarrollo reglamentario que de la estimación objetiva singular se había llevado a cabo hasta aquel momento, no tenía en cuenta que la Ley del Impuesto configura tal régimen "como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales, pero que en absoluto autoriza a determinar unos rendimientos netos distintos de los reales".

De acuerdo con la finalidad enunciada, se modifican sustancialmente los límites de aplicación del régimen de estimación objetiva singular. Así, si bien se mantiene la anterior distinción entre actividades empresariales, de un lado, y actividades profesionales o artísticas, de otro, se mantiene también el límite cuantitativo referido al volumen de operaciones y volumen de ingresos, respectivamente, y se introduce un nuevo factor de limitación, relativo al número de trabajadores de plantilla; éstos no podrán exceder de doce en ningún día del ejercicio, para las actividades empresariales, y sólo los profesionales que no tengan ningún trabajador asalariado a su servicio podrán optar por el régimen de estimación objetiva singular (art. 99,1 del Reglamento, modificado).

Además, "a efectos de solicitar la inclusión en el ré-

gimen de estimación objetiva singular se tendrán en cuenta la totalidad de los ingresos o volumen de operaciones y el número de trabajadores, relativos a la actividad del sujeto pasivo o, en su caso, de la unidad familiar, en el ejercicio inmediato anterior a aquel para el que se solicita la aplicación de dicho régimen" (art. 5ª, 1 de la Orden de 13 de marzo de 1984). Asimismo, se dispone que cuando se desarrollen varias actividades, ya empresariales ya profesionales o artísticas, los límites correspondientes se referirán al conjunto de las actividades citadas respectivamente, computándose conjuntamente a estos efectos las actividades desarrolladas por los miembros de una misma unidad familiar (art. 99, 3 y 4 del Reglamento, y artículo 5º, 5 y 6 de la citada Orden de 13 de marzo de 1984).

También a efectos de determinación del límite de aplicación del procedimiento simplificado de estimación objetiva singular, se tiene igualmente en cuenta el conjunto de actividades ejercidas por el sujeto pasivo o, en su caso, por los miembros de la unidad familia (art. 103, 3 del Reglamento, en su nueva redacción) (200).

Por lo que se refiere a la trascendencia de la unidad familiar en cuanto a la determinación del rendimiento neto de estimación objetiva singular, en los términos dispuestos por el artículo 102 del Reglamento y en el artículo 11 de la Orden de 13 de marzo de 1984, nos remitimos a lo expuesto en el apartado d) de este mismo epígrafe.

c') Imputación temporal de ingresos y gastos.

La existencia de normas que regulen la imputación temporal de ingresos y gastos tiene por finalidad evitar que los contribuyentes puedan trasladarlos con libertad de un ejercicio a otro, neutralizando así el efecto de la progresividad (201). Como norma general, en el Impuesto sobre la Renta los ingresos se imputarán al periodo en que se hubieren devengado y los gastos a aquel en que se hayan producido, con independencia del momento en que se efectúan los cobros y pagos (art. 26,1 de la Ley y 109,1 del Reglamento), si bien los sujetos pasivos podrán acogerse a criterios de imputación distintos, siempre que los manifiesten y justifiquen la propuesta, especificándose el plazo de su aplicación.

El Reglamento de 1979 disponía en su artículo 112 la suspensión del plan especial de imputación en los supuestos en que el sujeto pasivo dejara de estar sujeto a la obligación personal de contribuir y de fallecimiento del sujeto pasivo, debiendo aplicarse al periodo impositivo en que se produzca el supuesto, todos los ingresos y gastos pendientes de imputación como consecuencia del plan especial aceptado por la Administración. No obstante, los herederos podían solicitar la continuación del plan.

El Reglamento de 1981 ha ampliado esta norma a los casos de constitución, disolución y abandono de la unidad familiar por el sujeto pasivo (art. 112,2,3 y 4). A nuestro entender lo más importante de ello es que por primera vez se haya

dado trascendencia a los supuestos de constitución, disolución y abandono de la unidad familiar por el sujeto pasivo, supuestos que no vienen recogidos en la Ley como tales, aunque hubiera sido lo deseable, como ya hemos manifestado, pues hubiera permitido un tratamiento más sistemático del régimen de unidad familiar. Estos conceptos se han acogido tardíamente en las disposiciones reguladoras del tributo, y además se han acogido inoportunamente, ya que no se entiende la razón por la cual es encesaria la suspensión del plan de imputación propuesto por el sujeto pasivo, cuando cambia su situación familiar. La posibilidad de opción la tiene, según la Ley, el sujeto pasivo, y le debe acompañar sea cual sea su situación familiar posterior (202). El profesor Lasarte pone de manifiesto que el artículo 112 del Reglamento tiene por finalidad asegurar el cómputo de los ingresos y gastos pendientes, imputando los mismos al periodo en que se realicen tales cambios o fallezca el contribuyente, consintiendo la permanencia del criterio de imputación sólo en los casos en que la Administración tributaria tenga garantía de su cumplimiento, con lo cual parece evidente que se pretende ante todo asegurar los tributos pendientes (203). Esto, que es perfectamente válido cuando el contribuyente deja de estar sujeto a la obligación personal de contribuir y cuando se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo (tal como hacía el Reglamento de 1979), carece sin embargo de sentido con relación a la modificación de la situación familiar del sujeto pasivo. Por otra parte, en el artículo 112 del Reglamento de 1981 se contienen

tales deficiencias técnicas en su redacción que quizás llegan a hacer inaplicables las normas contenidas en sus apartados 2, 3 y 4 (204).

Según el número 2 del citado artículo 112: "Cuando los sujetos pasivos hayan optado por un criterio de imputación de ingresos y gastos distinto al que, con caracter general, determina el artículo 109 de este Reglamento y constituyan una nueva unidad familiar, todos los ingresos y gastos pendientes de imputación como consecuencia del criterio adoptado deben aplicarse al periodo impositivo en el que pasaron a formar parte de dicha unidad familiar, salvo que ésta haya optado por el mismo criterio de imputación que el elegido por aquéllos". Verdaderamente es para nosotros incomprensible el contenido de este precepto. ¿Qué quiere decir que la unidad familiar haya optado por un criterio de imputación?. ¿Cómo puede optar la unidad familiar?. Habrá que entender que se refiere a los sujetos pasivos que compongan la unidad familiar, pero en este caso la norma parece partir del supuesto de que el criterio de imputación elegido por los sujetos pasivos es el mismo para todos ellos, lo que, claro está, puede no ser así. También parece exigir que el criterio de imputación solicitado por el sujeto pasivo integrado en una unidad familiar es igualmente aplicable a todos los sujetos pasivos integrados en la misma unidad familiar; es decir, parece imponerse que sólo puede optarse por un criterio especial de imputación cuando el mismo es idéntico para todos los sujetos pasivos de la unidad familiar, lo que, evidentemente, no tiene

por qué ser así. Cada sujeto pasivo puede optar por un criterio de imputación distinto al de otro sujeto pasivo que pertenezca a la misma unidad familiar que aquél, puesto que cada uno de ellos es titular de un hecho imponible distinto, y ninguna restricción en aquel sentido se contiene en la Ley del impuesto.

Este último "presupuesto" también parece contenerse en el número 3 del artículo 112, según el cual, en los casos de fallecimiento del sujeto pasivo o en los que se produzca la disolución en la unidad familiar, todos los ingresos o gastos pendientes de imputación como consecuencia de la propuesta formulada y aceptada, deberán aplicarse al período impositivo en que se produzca aquel supuesto, "salvo que los herederos o los miembros que constituían la unidad familiar disuelta soliciten la continuación del plan en las condiciones que se establezcan por la Administración tributaria". La afirmación de que los herederos soliciten la continuación del plan propuesto por el sujeto pasivo que ha fallecido, se comprende; pero ¿qué relación pueden tener los miembros de una unidad familiar disuelta (matrimonio que se separa, anula o divorcia, cese de la tutela de uno de los dos hermanos tutelados, cónyuge viudo, padre o madre soltero, cuando el hijo alcanza la mayoría de edad, o pasa a vivir de forma independiente, etc...) con las rentas del sujeto pasivo o sujetos pasivos que antes constituían unidad familiar?. La única forma de entender este artículo es refiriéndolo a los sujetos sujetos pasivos que componían la unidad familiar, pero la crítica a

ese "presupuesto" que en la norma parece contenerse respecto al plan de imputación, único para todos ellos, es la misma que en el caso anterior.

El número 4 de este artículo 112 incurre también en la incongruencia de referirse al "criterio adoptado en su día por la unidad familiar", lo cual no tiene sentido, ya que el criterio es propuesto y adoptado por el sujeto pasivo, no por la unidad familiar. Concretamente, dispone el artículo 112,4: "En el supuesto de que un miembro de la unidad familiar deje de serlo, sin disolverse ésta, y tuviese pendientes de imputación en el momento de su separación ingresos o gastos atribuibles a él, en virtud del criterio adoptado en su día por la unidad familiar a la que perteneció, dichos ingresos y gastos pendientes se le atribuirán en el periodo impositivo en que se produzca su separación, salvo que solicite de la Administración tributaria la continuación del mismo criterio y plazo adoptado en su día y sea aceptado por ésta".

En definitiva, nos parece más correcto el artículo 112 del primer Reglamento del Impuesto que el del texto reglamentario de 1981. Aquél es más coherente con la titularidad individual del hecho imponible, que se manifiesta, por ejemplo, en la titularidad del derecho a compensar pérdidas, a la que a continuación nos referiremos. Quizás el fundamento de aquella norma haya que buscarlo en lo que la misma supone de anticipo de la prestación tributaria para el Fisco, pero ello no justifica, a nuestro entender, el incremento de la progresividad que tiene como consecuencia -imputación de ingresos pen-

dientes en un solo ejercicio- para el periodo impositivo en que se produzca uno de esos casos, máxime cuando la trascendencia de la constitución de unidad familiar o la salida de la misma del sujeto pasivo no están previstas como causas significativas a efectos de anticipación del devengo, lo que manifiesta una importante falta de coherencia que no viene sino a evidenciar el distinto criterio con que se aborda la misma situación según el efecto que de ello se derive sobre los intereses recaudatorios. Ciertamente que existe la posibilidad de continuar con el plan especial de imputación que había propuesto el sujeto pasivo, pero se exige una "nueva aprobación" del mismo, injustificadamente, a nuestro entender, puesto que ya había sido aceptado en su momento por la Administración.

d') Compensación de pérdidas.

La compensación de pérdidas, institución privativa del Impuesto sobre Sociedades en el sistema tributario español anterior a la reforma de 1978 (205), ha sido extendida al ámbito del IRPF, disponiéndose en él artículo 21 de la Ley: "Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente".

Muy diversas razones se han aducido para justificar la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda compensar las pérdidas de un ejercicio con sus ingresos de otros ejercicios posteriores. Así, Lasarte (206) menciona, junto al principio

constitucional de capacidad económica, el que esta medida aparece como forma de protección de las actividades económicas más arriesgadas, la relación de las pérdidas con regímenes especiales de amortización, y la necesidad de corregir la irregularidad en la obtención de la renta, si bien manifiesta que ninguno de estos argumentos es suficientemente convincente por sí mismo para justificar el artículo 21 de la Ley. En nuestra opinión, el fundamento de esta norma responde, de un lado, a un principio general: el principio de justicia en el ámbito de la imposición, y de otro, a una serie de motivos que podríamos llamar particulares, entre los cuales se encuentran no sólo los antes apuntados, sino también otros que coadyuvan en este sentido. En este orden, tampoco es ajena a la posibilidad de que el sujeto pasivo del IRPF pueda compensar pérdidas, la introducción en el mismo del régimen de transparencia fiscal, ya que en éste se traslada a los socios no sólo el beneficio de la Sociedad, sino también, en su caso, las pérdidas, determinadas conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades (207).

La compensación de pérdidas aparecía prevista en el artículo 21 del Proyecto de Ley del Impuesto, si bien por iniciativa de la Ponencia se introdujo una modificación en la redacción del precepto, con la finalidad de que quedara claramente establecido que la compensación es facultativa para el sujeto pasivo, disponiéndose asimismo la facultad de aquél para distribuir la compensación en la cuantía que estime conveniente (208).

En cuanto a los sujetos que tienen derecho a efectuar la compensación, el artículo 21 se refiere únicamente a los sujetos pasivos, sin hacer referencia alguna a la unidad familiar. Ello es perfectamente coherente y lógico, teniendo en cuenta la titularidad individual del hecho imponible. Incluso autores que no parten de esa titularidad individual, como Ramallo, al plantearse la posibilidad de situaciones dudosas en relación a la compensación de base imponible negativa de un ejercicio dentro de los cinco ejercicios siguientes, afirman que "lo lógico parece ser que el sujeto que abandona una UF, si fué él quien dió origen a la base negativa, sea él también quien arrastre el derecho a la compensación" (209). También Díaz Tovar, aunque afirma, en principio, que "puede cuestionarse si el titular del derecho de compensación es la persona física... o la unidad familiar en que está integrada", concluye, sin embargo, que en caso de conflicto de intereses, el titular del derecho a la compensación será la persona física, aunque varíe su situación familiar (210).

El Reglamento de 1981 ha venido a resolver esta duda, en su artículo 96, único precepto dedicado al desarrollo del artículo 21 del texto legal, disponiendo en su número 3: "Cuando un miembro de la unidad familiar deje de serlo, y tuviese pérdidas a él imputables, pendientes de compensación, ésta se llevará a efecto, en su caso, en las declaraciones correspondientes a su nueva situación familiar". La posibilidad de que una persona física que ha registrado pérdidas se integre en una unidad familiar o se separe de la misma para, a su vez,

permanecer como tal sujeto pasivo independiente o constituir una nueva unidad familiar, dá lugar a una rica casuística, respecto a la cual se ha señalado las consideraciones que, desde el punto de vista de la equidad, pudieran formularse, "en el caso extremo de un sujeto pasivo único perceptor de rentas de la unidad familiar que tuviese pérdidas en un ejercicio y se beneficiase en cambio de la compensación en el seno de la unidad familiar diferente por haberse separado de la primera" (211). Estas observaciones, a nuestro entender, sólo relativamente pueden aceptarse, por cuanto parecen presuponer una especie de "derecho adquirido" por parte de los miembros de la unidad familiar a beneficiarse de las pérdidas de uno de ellos. Sólo desde esta perspectiva puede parecer injusto que una persona que ha sufrido pérdidas teniendo una situación familiar determinada, perteneciendo a una unidad familiar concreta, las compense, sin embargo, en una unidad familiar diferente. En este sentido, es significativa la opinión de Sánchez Pinilla, para quien "El Reglamento no es coherente en el tratamiento de la compensación de pérdidas con la integración de las rentas en la unidad familiar. Las personas que forman una unidad familiar compensan en un mismo periodo los beneficios y las pérdidas, los incrementos y las disminuciones, de tal modo que unos se benefician, por llamarlo de algún modo, de las pérdidas de otros, confundiéndose rendimientos positivos y negativos en la declaración común" (212).

En nuestra opinión, el presuponer un "derecho" de los miembros de la unidad familiar a compensar sus ingresos futu-

ros con las pérdidas de quien perteneció a la misma unidad familiar que aquéllos, es más que discutible. En realidad, desde el punto de vista de la equidad, más discutible pudiera parecer (213) la norma según la cual la compensación de pérdidas se interrumpirá, en su caso, por el fallecimiento del sujeto pasivo, sin perjuicio de su posible compensación en la declaración correspondiente al último periodo impositivo del causante (art. 96,3 del Reglamento). Este precepto, aunque se ha relacionado especialmente con los miembros de la unidad familiar a la que pertenecía la persona fallecida (214), a quien afecta, obviamente, es a quienes le sucedan en los bienes y derechos, aunque en la práctica unos y otros coincidan frecuentemente. Como observa Lasarte, este precepto es acorde con las disposiciones legales que sólo conceden la compensación con cargo al propio Impuesto sobre la Renta de ejercicios futuros, y con la lógica del tratamiento fiscal de la renta y de las sucesiones "mortis causa". En general, las obligaciones del causante, y en particular las pérdidas registradas por el mismo, habrán de ser imputadas a sus bienes y derechos como operación previa a la determinación del valor neto transmitido; por tanto, en la medida en que no puedan ser absorbidas por la renta del último ejercicio, disminuirán el valor neto patrimonial recibido por el heredero. La compensación por parte de éste, carecería, pues, de justificación (215).

B.- La base imponible acumulada y la aplicación de la tari
fa progresiva. Límite de la cuota íntegra.

Como es sabido, para hallar la cuota íntegra del tributo se aplica el tipo de gravamen que corresponda a la base imponible, para cuyo cálculo se integran y compensan las cuantías de las distintas partidas, positivas y negativas, que componen la renta (art. 13,2 de la Ley). Cuando se trate de sujetos pasivos pertenecientes a una unidad familiar, como recuerda el artículo 37, 2 del Reglamento, para determinar la base hay que tener en cuenta el principio de acumulación de las rentas de los miembros, de manera que, a su vez, las bases imponibles correspondientes a los sujetos que componen la unidad familiar, se integran y compensan en su cuantía, dando lugar a la base imponible "acumulada" o "plural", según la terminología de Ramallo (216).

En el Impuesto sobre la Renta no es aplicable la noción de base liquidable, definida en el artículo 53 de la LGT como "el resultado de practicar, en su caso, en la imponi
ble, las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo", ya que el legislador ha sustituido la técnica de las desgravaciones en la base por la de deducciones en la cuota, de acuerdo con la tendencia propugnada en la actualidad, como hemos visto en otro lugar (217), por reputarse este sistema más simple y equitativo. A ello se refiere el artículo 95,2 del Reglamento, conforme al cual. "Una vez fijada la base imponible no podrá ser objeto de reducción alguna", si bien hay que tener en cuenta la posibilidad prevista en el

artículo 21 de la Ley, de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, a lo que ya nos hemos referido (218).

Al ser progresiva la tarifa del Impuesto, la acumulación de las bases imponibles correspondientes a los miembros de la unidad familiar produce el efecto evidente de incremento de la progresividad, de manera que la cuota resultante es mayor que la cuota que hubiera resultado de sumar las correspondientes a cada uno de aquellos miembros, caso de que hubieran tributado separadamente (219). Se trata de un efecto primordial del régimen de la unidad familiar, de acuerdo con el fundamento de la misma en los términos expuestos en el capítulo anterior. La finalidad de gravar la capacidad contributiva que corresponde al grupo familiar y no al individuo, atendiendo a la circunstancia fundamental de que el hecho de la convivencia altera cualitativa y cuantitativamente la capacidad económica del individuo en cuanto tal, lo que se traduce en un incremento de la capacidad de pago cuando más de un miembro obtiene renta, justifican desde el punto de vista teórico la mayor cuota que así se origina. No obstante, en las deducciones de la cuota, como veremos a continuación, se atiende al hecho de la acumulación, disponiéndose una deducción especial para estos supuestos.

Este punto ha sido abordado ya en diversos lugares de este trabajo y no consideramos necesario volver a insistir sobre ello. Por otra parte, el señalar el efecto de la mayor presión tributaria que para los miembros de la unidad familiar se origina, frente a los que no se encuentran en esta

situación, constituye un lugar común en todos los trabajos y estudios relativos a la unidad familiar. Por nuestra parte no nos queda sino remitirnos a la consideración del fundamento de la unidad familiar, efectuada en el capítulo anterior.

La escala de gravamen aplicable con caracter general (220), regulada en el artículo 28,1 de la Ley del Impuesto, viene siendo modificada en la Ley de Presupuestos con efectos durante el periodo de aplicación de la misma, en ejercicio de la habilitación contenida en la disposición adicional segunda de aquélla. Así, el artículo 27 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, dispone con vigencia exclusiva para el año 1984, los tipos de gravamen que serán de aplicación a la base imponible del Impuesto. El citado artículo 27 de la Ley de Presupuestos para 1984, tambien modifica para este mismo año la limitación de la cuota íntegra prevista en el artículo 28,2 de la Ley del Impuesto (221), precepto que queda redactado de la siguiente forma: "La cuota íntegra de este impuesto, resultante por aplicación de la escala, no podrá exceder, para los sujetos por obligación personal, del 46 por 100 de la base imponible ni, conjuntamente con la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio Neto del 70 por 100 de dicha base. A estos efectos, no se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos comprendidos en los artículos 14 al 18 de esta Ley. Para la debida aplicación de esta limitación,

la declaración y liquidación de ambos impuestos se realizarán simultáneamente" (222).

Por último, y por lo que se refiere a la escala de gravamen aplicable a la declaración simplificada(223), regulada en el artículo 115 del Reglamento, es, obviamente, modificada a tenor de las normas sobre la materia contenidas en la Ley de Presupuestos de cada año. La escala para la declaración simplificada del periodo impositivo correspondiente a 1983, se contiene en el Real Decreto 351/1984, de 25 de enero (BOE de 24 de febrero), por el que se dá nueva redacción al artículo 115 del Reglamento.

C.- Deducciones de la cuota.

a) Consideraciones generales.

Las deducciones de la cuota, reguladas en el artículo 29 de la Ley y en los artículos 119 a 131 del Reglamento, pueden calificarse como medidas desgravatorias en sentido amplio (224), que tienen como finalidad primordial atemperar la deuda tributaria a la capacidad económica del contribuyente, mediante la subjetivación del tributo. En opinión de González Sánchez (225), las deducciones son "exenciones parciales". Pero, como ha puesto de relieve Martín Queralt (226), partiendo de la distinción formulada por Saínz de Bujanda entre exención y otras modalidades de técnicas desgravatorias (227), la no incidencia de las deducciones en la delimitación

del hecho imponible, ni en las normas de determinación del sujeto pasivo del impuesto, permite diferenciarlas del concepto de exención, tanto objetiva como subjetiva. Se trata de técnicas normativas de liquidación del impuesto, que reducen la cuantía de las cuotas impositivas normalmente debidas por los obligados, según la concepción de Saínz de Bujanda.

En la exposición de motivos del Proyecto de Ley enviado a las Cortes, se ponía un especial énfasis en destacar que "Una de las indudables ventajas del Impuesto sobre la Renta frente a la imposición de producto, consecuencia de operar sobre una base subjetivizada, es la posibilidad de personalizar la carga tributaria atendiendo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.

"Hasta ahora -continuaba el Proyecto de Ley- la consideración de tales circunstancias se llevaba a cabo bien mediante deducciones en la base, bien a través de desgravaciones en la cuota. Frente a esta técnica, de sensible complejidad en este último caso, el Proyecto plantea la personalización del impuesto en la forma de deducciones en la cuota. Con ello se persiguen dos ventajas.

"Primera, simplificar la liquidación del impuesto para los sujetos pasivos, y segunda, eliminar el carácter regresivo de la legislación anterior, puesto que, al deducir los gastos de la base, una misma cuantía de gastos suponía beneficios mayores cuanto más elevada fuese la renta del sujeto, fenómeno que se producía igualmente, aunque con menor intensidad, en el caso de las desgravaciones por circunstancias fami

liares" (228).

En efecto, el haber evitado operar, como señala García Martín (229), con el concepto de "reducción" y el no intentar calificar de desgravaciones o "bonificaciones" las correcciones (matemáticamente "deducciones") que introduce, son un acierto. En primer lugar, por satisfacer mejor a la equidad, y en segundo término, porque así se evitan confusiones terminológicas.

Frente a esta indudable ventaja y acierto del IRPF, la regulación que de las deducciones de la cuota se lleva a cabo en la Ley 44/1978, presenta serios inconvenientes. En primer lugar, y fundamentalmente, hay que señalar "la caótica ordenación legal de las deducciones" (230), ya que no existe prácticamente ningún criterio de sistematización de las mismas. Esta situación se ha intentado corregir en el Reglamento (231), que distingue entre: deducción general (art. 120); deducciones familiares (art. 121); deducciones por gastos personales (art. 123); deducciones por incentivos (art. 124); deducción por aplicación de incentivos regulados en la ley del Impuesto de Sociedades (art. 126); y deducción por dividendos percibidos (art. 127). A ello se añade, lógicamente, la deducción de retenciones y pagos fraccionados, la denominada compensación de impuestos, y las que procedan por razón de ingresos obtenidos en Ceuta y Melilla.

En segundo lugar, el cuadro general de deducciones legales evidencia una notoria falta de previsión, por cuanto

ha sido necesario ampliarlas, en unos casos -así, por ejemplo, el concepto de gasto excepcional no suntuario- o introducir nuevos conceptos desgravatorios, ya en los textos reglamentarios, ya en las leyes anuales de Presupuestos, haciéndose uso de la habilitación contenida en este sentido en la Ley del Impuesto -por ejemplo, la deducción para los "pensionistas", prevista inicialmente en la Ley 42/1979, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1980-. Naturalmente, no incluimos en esta crítica las actualizaciones de las cuantías a deducir, lo que es perfectamente lógico, sino el hecho de que haya sido necesario "ampliar" los conceptos previstos en el texto legal, para dar acogida a supuestos dignos de consideración.

A la falta de sistematización legal antes señalada, viene a sumarse la dificultad que en ocasiones se produce para conocer la normativa aplicable en determinados supuestos, dadas, por una parte, las remisiones a otros textos legales, o "integraciones normativas" (232), el desarrollo reglamentario de esta materia, y las constantes modificaciones en las Leyes de Presupuestos, que no siempre siguen, además, el mismo criterio ordenador a la hora de disponer aquéllas (233). Todo ello "ofrece un panorama ciertamente irreductible a la sistematización, puesto que las afinidades y las diferencias -materiales y estructurales- existentes entre las distintas deducciones, se ven potenciadas... por la dispersión normativa en cuanto a su tratamiento" (234).

Esta falta de sistematización también dificulta el de-

cidir la elección de aquellas deducciones que se relacionan con la unidad familiar; en ocasiones, claro está, tal elección no plantea problema alguno -así, en el incremento de la deducción general cuando más de un miembro obtiene renta-, pero en otros casos, el límite o frontera que marca la distinción entre la problemática de las deducciones de la cuota en relación con la unidad familiar y aquellas que pueden entenderse independientemente de la existencia de una unidad familiar, no aparece nada claro (235). Sin embargo, dado que no es posible efectuar aquí un análisis de todo el conjunto de las deducciones, hemos optado por analizar aquellas que directamente se relacionan con la existencia de la unidad familiar o, si se prefiere, aquellas que tienen como presupuesto la existencia de una unidad familiar, aunque, como decimos, con ello no se agota la problemática que la unidad familiar suscita en relación con las deducciones de la cuota (236). En este sentido, las disposiciones que habremos de considerar, fundamentalmente, son la Ley del impuesto, el Reglamento de 1981 y la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984.

Por último, para terminar este comentario general, debe recordarse que la limitación de las deducciones que procede aplicar para los sujetos pasivos por obligación real de contribuir (237), es intrascendente a los efectos de unidad familiar, ya que los miembros de ésta son sujetos pasivos por obligación personal.

b) Deducción general. Su incremento en función de la acumulación.

La deducción general de la cuota es regulada en el artículo 29,d) de la Ley del Impuesto -art. 29, apartado f), según la Ley de Presupuestos para 1984-, y en el artículo 120 del Reglamento. Aunque formalmente la deducción general no puede calificarse como un mínimo exento (238), siempre que el sujeto pasivo realice la declaración del Impuesto, esta deducción viene en realidad a equivaler a un mínimo de exención (239).

La cuantía inicialmente prevista en la Ley del Impuesto para esta deducción era de 15.000 pesetas, que pasó a ser de 16.500 para el ejercicio correspondiente a 1983 (Ley 5/1983, art. 9º), y es de 17.000 pesetas para el ejercicio de 1984 (art. 28 de la Ley de Presupuestos para este año).

El carácter de general implica que corresponde a toda declaración formulada, ya se trate de contribuyente individual, ya de la declaración correspondiente a la unidad familiar, siendo en principio única en ambos casos (240), si bien se dispone una ampliación o incremento de la misma para el supuesto de que más de un miembro de la unidad familiar obtenga renta. En este sentido, cuando varios miembros de la unidad familiar obtengan individualmente rendimientos netos del trabajo personal, o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, en cuantía superior a 150.000 pesetas anuales, la deducción general se incrementará aplicando a la mis-

ma el coeficiente que resulte de multiplicar 1,5 por el número de miembros que perciben dichas remuneraciones, según se dispone en el artículo 29,f), segundo párrafo de la Ley del Impuesto, a tenor de la modificación del mismo contenida en la Ley de Presupuestos para 1984 (art. 28). Inicialmente, la cuantía de renta exigida era de 75.000 pesetas, y el coeficiente por el que procedía su incremento era de 1,3.

Este incremento de la deducción general cumple, a nuestro modo de ver, dos funciones: una, aplicar la deducción general propiamente dicha a los miembros de la unidad familiar que obtienen renta; otra, atemperar la progresividad del Impuesto derivada de la acumulación. Las dos circunstancias que condicionan la procedencia del incremento de la deducción general -que se obtengan rendimientos en una cuantía mínima, y que los rendimientos lo sean de una determinada procedencia, esto es, naturaleza de la fuente productora de renta y cuantía de la misma-, adquieren su significación si son relacionadas con aquella doble finalidad. Por un lado, es necesario exigir una cuantía de renta, que viene a equivaler aproximadamente a la cuantía de renta "exenta" a través de la deducción general (241), ya que en caso contrario se estaría concediendo una deducción general de mayor cuantía al sujeto pasivo incluido en una unidad familiar que al sujeto pasivo individual, lo que no sería lógico, porque ya existen otras deducciones (por matrimonio y por hijos) que atienden a sus circunstancias familiares. El multiplicar la deducción general por un coeficiente determinado y no simplemente por el número

de miembros que obtengan renta, es lo que atiende al hecho de la progresividad derivada de la acumulación (242). Por ello, entendemos, no se permite esta ampliación o incremento cuando sólo se perciben rentas patrimoniales o de capital (243), con la finalidad de evitar las posibles situaciones de fraude, por cuanto mediante transacciones ficticias de los bienes o elementos que producen aquéllas, se obtendría el derecho a una deducción que, de otro modo, no procedería. Recuérdese el fundamento de la acumulación, tal como lo señalábamos en la primera parte de este trabajo, y su especial significación respecto las llamadas rentas "no ganadas". Nuestro legislador ha tenido en cuenta de manera primordial esta consideración, otorgando a la vez un tratamiento fiscal más ventajoso las rentas "ganadas" o "no fundadas".

No obstante, puede discutirse, claro está, la decisión adoptada, entendiendo que si la acumulación lo es de todos los rendimientos, también debe proceder la deducción general y la correspondiente corrección de la progresividad que en todo caso se origina, respecto de todas las categorías de rentas, no excluyéndose las patrimoniales o de capital. En este orden de consideraciones, entiende Martín Queralt que la solución del Impuesto en este punto es discutible, ya que, de manera expresa, en el nuevo sistema tributario español la discriminación entre rentas ganadas y no ganadas se relega al ámbito de la imposición estrictamente patrimonial, mientras que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta no existen más que dos parámetros para determinar el tratamiento tributario de ésta:

su cuantía y las circunstancias personales y familiares de los perceptores (244). A nuestro juicio, la discriminación que en este punto opera el impuesto es acertada, no sólo porque efectivamente viene a prevenir situaciones fraudulentas verdaderamente incontrolables por la Administración, sino también porque esa discriminación puede entenderse fundada en el mayor coste que para el sujeto pasivo supone la obtención de rentas de su trabajo, en sentido amplio, frente a las rentas del capital. Por otro lado, nos parece cuanto menos discutible la afirmación de que en el Impuesto sobre la Renta no se procede a una discriminación cualitativa de la misma por razón de su origen; piénsese en la determinación de los rendimientos netos según la fuente productora de renta, o en la deducción de la cuota por dividendos percibidos.

También se ha objetado a la fórmula de incremento de la deducción general el hecho de que "se admite sin corrección previsible alguna, un indudable e indeseable efecto de salto en la función efectiva del gravamen, cuando los rendimientos con el origen mencionado, correspondientes al segundo o siguientes miembros de la unidad familiar que los obtengan, pasen de menos a más" de la cuantía mínima exigida para que proceda tal deducción (245). Verdaderamente, lo que se pone de manifiesto al exigir una cuantía fija de renta por debajo de la cual no procede la deducción, es que el legislador ha optado por un sistema simple y sencillo, que beneficia más a las rentas más bajas frente a las más altas, siempre que se supere el mínimo exigido (246), pero que quizás sea una fórmu

la tosca que no se caracteriza por su precisión desde el punto de vista técnico (247).

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 (Ley 44/1983, de 28 de diciembre), ha añadido un tercer párrafo al apartado f) del artículo 29 de la Ley del Impuesto, en virtud del cual igualmente será de aplicación este incremento de la deducción general "en las actividades empresariales o profesionales en que se imputen o hayan declarado rendimientos por el trabajo del titular y otros miembros de su unidad familiar que, conjuntamente, trabajen en la actividad de que se trate". Tal norma puede parecer, en principio, innecesaria, habida cuenta de que al disponerse la procedencia de la ampliación de la deducción general, el precepto correspondiente se refiere, sin más, a los rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales, con lo cual parece que siempre que más de un miembro obtenga rendimientos de esa naturaleza es de aplicación la deducción general incrementada con el coeficiente corrector que proceda en cada caso.

Sin embargo, ello no es o, mejor, no era, realmente así, ya que, como se recordará, el artículo 19,3,b) de la Ley dispone que en ningún caso tendrán la consideración de gasto deducible los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba. La consecuencia que de ello se desprende en este punto es clara: cuando uno o varios miembros de la unidad familiar participan con su trabajo o actividad

en una explotación económica o en el desarrollo de una actividad profesional de la cual es titular otro miembro de la misma unidad familiar, no procede el incremento de la deducción general por acumulación de rendimientos, ya que al no poderse computar los "pagos o prestaciones" como ingreso de las personas que los perciben, no ha habido propiamente acumulación. Dicho con otras palabras, no se dá la hipótesis de que "varios miembros de la unidad familiar obtengan rendimientos netos", puesto que éstos son imputados íntegramente al titular de la empresa, negocio o actividad. El fundamento de esta situación parece encontrarse en su consideración como medida de lucha contra el fraude, en el sentido de evitar las posibles atribuciones ficticias de ingresos (por servicios no prestados), que pudieran producirse entre miembros de la unidad familiar, para obtener así el derecho a la deducción correspondiente (248).

El párrafo tercero del apartado f) del artículo 29, antes citado, ha venido a modificar esta situación permitiendo también el incremento de la deducción general cuando varios miembros de la unidad familiar presten sus servicios en una empresa o actividad de la que sea titular otro miembro de la misma unidad familiar. Esta modificación es adecuada, a nuestro entender, ya que con la normativa anterior se producía una discriminación entre la carga fiscal de unidades familiares, discriminación que carece de fundamento. En efecto, si dos unidades familiares disfrutaban de un mismo nivel de ingresos, éstos son de idéntica naturaleza, y en ambos ca-

sos más de un miembro participa en la obtención de los mismos, carece de sentido conceder una deducción en un caso y no en el otro. Además, debe considerarse, en punto a las posibles situaciones fraudulentas, el ámbito social y sociológico afectados o implícitos en la cuestión tratada; generalmente consituirán pequeños negocios, modestos agricultores, etc..., y no hacen falta muchos datos para aceptar que en estos ámbitos lo verdaderamente normal es que los miembros de la familia ayuden en la actividad familiar (249). Desde esta perspectiva, parece excesiva la norma de cautela contenida en la Ley del Impuesto, especialmente por cuanto supone, como hemos indicado, un tratamiento discriminatorio entre unidades familiares, únicamente en función de quién sea el titular de la actividad empresarial o profesional en la que los miembros de la aquélla presten sus servicios, lo que, desde nuestro punto de vista, carece de justificación. Adviértase, asimismo, que el precepto contenido en la Ley de Presupuestos no altera la norma legal del artículo 19,3,b), ya que no interfiere el régimen de determinación de la base imponible. Por otro lado, la norma comentada ha de entenderse como parte del conjunto de disposiciones que han modificado el régimen de estimación objetiva singular, a lo que ya nos hemos referido.

Por último, para terminar el comentario a la deducción general, no nos resta sino señalar que la cuantía de renta exigida a efectos de aplicación del incremento de la misma se refiere a "rendimientos netos", y por tanto, no afecta a esa cuantía la posible compensación de pérdidas realizada

en virtud de lo previsto en el artículo 21 de la Ley (250). En los supuestos de periodo impositivo inferior al año natural deberá tenerse en cuenta lo preceptuado en la Ley (art. 24,4) y en el Reglamento (art. 119,3), en punto a la aplicación de las deducciones, en el sentido de que se aplicarán reducidas en la proporción que guarde el periodo impositivo con el año natural expresado en días. Entendemos que igual proporcionalidad cabrá aplicar a efectos de determinar si procede o no la ampliación de la deducción general en el caso de acumulación de rentas en la unidad familiar (251).

c) Deducciones familiares.

a') Por matrimonio.

Ningún problema plantea la deducción por matrimonio, prevista en el apartado a) del artículo 29 de la Ley, y en el artículo 121,1 del Reglamento. La cuantía de la misma en el Proyecto de Ley era de 7.500 pesetas, que la Ponencia elevó a 8.500, haciéndose eco del sentir de numerosas enmiendas (252). Asimismo, la cifra establecida en la Ley del Impuesto se ha ido aumentando progresivamente en las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, siendo su cuantía para el ejercicio correspondiente a 1984, de 18.000 pesetas (art. 28 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre).

Es de resaltar la diferencia entre la forma en que es regulada esta deducción y la paralela prevista en el IGRPF, por cuanto se manifiesta aquí en plenitud la evolución de la

consideración jurídica de la mujer casada, manifestación, a su vez, de la evolución social y sociológica en el mismo sentido. En el TR del IGRPF se concedía una desgravación "por esposa del contribuyente" (art. 36,a), con lo cual no se tenían en cuenta los supuestos en que la "esposa" era tan sujeto pasivo como el marido (régimen de separación de bienes), ni aquellos casos en que la acumulación se verificaba en la persona de la mujer, como hemos visto al analizar los antecedentes de la unidad familiar. Desde el punto de vista de la técnica del tributo, esta desgravación "por esposa" carecía de sentido, siendo únicamente un mero reflejo de la relevancia social y jurídica del varón.

En el IRPF la deducción, acertadamente, como es obvio, se concede "por razón de matrimonio", si bien en los supuestos de "separación judicial", en los cuales se suspende la vida en común de los casados, pero sin invalidación del vínculo, no es aplicable esta deducción a ninguno de los cónyuges. La deducción por matrimonio procede cuando los cónyuges constituyen la modalidad de unidad familiar prevista en el artículo 5º,1,primera de la Ley. Por lo demás, es también claro que procede su aplicación tanto en caso de matrimonio canónico o celebrado en forma religiosa -que produce plenos efectos civiles desde su celebración (art. 61 del Código Civil), como en el supuesto de matrimonio contraído conforme a la legislación civil (253).

b') Por hijos.

De las diversas deducciones por cargas familiares previstas a efectos de subjetivación del tributo, es en la correspondiente a los hijos donde se pone especialmente de relieve la falta de sistematización que, como característica general, señalábamos en materia de deducciones de la cuota, si bien el Reglamento ha supuesto una cierta mejora al respecto.

En un intento de sistematización de la normativa aplicable (art.29,b de la Ley y 121,2 del Reglamento), hay que diferenciar los hijos que forman parte de la unidad familiar, de aquellos que, aun no constituyendo unidad familiar con sus padres -o con el padre o madre, en su caso-, dan derecho a deducción en la declaración de éstos. Como norma general debe señalarse que, a diferencia del anterior IGRPF (254), a efectos de deducciones por hijos no se contiene diferencia alguna por razón de sexo; la normativa es exactamente aplicable en los mismos términos para los hijos y para las hijas.

En primer lugar, todos los hijos que forman parte de la unidad familiar dan derecho a deducción de la cuota. Paradójicamente, ello no se dice de forma expresa ni en la Ley ni en el Reglamento, pero entendemos que no hay posibilidad de considerar otra cosa. Sí se dispone expresamente que no excluye el derecho a deducción por hijos el que éstos obtengan renta, sea cuál sea su cuantía, también a diferencia del anterior IGRPF; ello, obviamente, es exigencia del régimen de unidad familiar.

En segundo lugar, la Ley prevé que la deducción por hijos es también aplicable respecto de los integrados en la unidad familiar, cuando concurren en ellos las siguientes circunstancias: 1ª) que sean menores de 25 años; 2ª) que no obtengan rentas superiores a una determinada cuantía, y 3ª) que no sea casado. Han de concurrir estas tres condiciones para que el hijo que no forma parte de la unidad familiar dé derecho a deducción en la declaración del padre. Dicho con otras palabras, no se trata de requisitos alternativos, sino concurrentes, de tal manera que si falta alguno de ellos, el derecho a la deducción no existe. Ahora bien, esto, que puede considerarse norma general, ha de matizarse, para lo cual es necesario considerar cada uno de los requisitos señalados, si bien previamente conviene hacer referencia a cierta circunstancia prevista en la Ley del Impuesto como causa que excluye la aplicación de la deducción por hijos, y sobre la cual se ha suscitado cierta problemática.

El artículo 29,b) de la Ley del Impuesto, dispone como causa excluyente de la aplicabilidad de la deducción por hijos el que éste sea religioso profeso o miembro de Institutos seculares (255). La exclusión, en el ámbito de la Ley del Impuesto, insistimos, debía entenderse referida, aunque del tenor literal de la Ley pudiera deducirse otra cosa (256), a los hijos que no forman parte de la unidad familiar, ya por razón de edad, ya por vivir independiente de sus padres con su consentimiento (en este caso, por su condición de religioso). Pero si el hijo continuaba viviendo con sus padres, lo

que no es extraño si pertenece a determinados Institutos seculares, y es menor de 18 años, forma parte de la unidad familiar y daría derecho a deducción. El ámbito de esta exclusión debe entenderse limitado, por tanto, a los hijos que no vivieran con sus padres, por razón de religioso profeso o por ser miembro de Institos seculares, ya que entonces viven independientes y no forman parte de la unidad familiar.

Ahora bien, esta causa de exclusión no aparece prevista ni en el primero ni en el segundo Reglamento del impuesto. Ello se debe al Dictamen del Consejo de Estado al Proyecto del Reglamento de 1979, en el que se afirmaba al respecto que la vigencia del artículo 29 de la Ley en este punto "ha de ponerse en cuestión después de haber entrado en vigor la Constitución española de 1978. En efecto, el indicado precepto de la Ley 44/1978 establece una discriminación por motivos religiosos, toda vez que la condición de religioso profeso o de miembro de Institutos seculares sólo queda vinculada a la religión Católica, con lo que se introduce un tratamiento fiscalmente desfavorable por el hecho de la adscripción a una determinada religión. A la vista de los artículos 14 y 16 de la Constitución española, ha de entenderse derogado, no inconstitucional, el tan referido aspecto del artículo 29 de la Ley 44/1978. Por estas razones considera este Alto Cuerpo Consultivo que debe suprimirse la referencia a religiosos profesos o miembros de Institutos seculares en el Reglamento del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas" (257).

Realmente, como señala Martín Queralt, cuya opinión

compartimos, es éste un "razonamiento un tanto discutible. Materialmente, porque la deducción en estos supuestos... no tiene causa justificativa, al no responder a la existencia de gastos. Formalmente, porque el Consejo de Estado resuelve con excesiva premura un problema -el de la eficacia derogatoria de los textos constitucionales- bastante más compleja de lo que da a entender el Dictamen del citado cuerpo consultivo" (258). No obstante, el problema debe entenderse resuelto por la Ley 5/1983, de 29 de junio, que, haciéndose eco de esta polémica, altera el texto originario de la Ley de 1978 y no incluye esta limitación en su artículo 9º, donde se da un nuevo contenido a los apartados a),b),c) y d) del artículo 29 de aquélla.

En otro orden de consideración, y continuando con la argumentación antes señalada, para que el hijo que no forma parte de la unidad familiar dé derecho a deducción en la declaración de sus padres, debe tratarse de hijo "no casado". A "contrario sensu", sí procede la deducción, o más exactamente, no se excluye la aplicabilidad de la misma, cuando el hijo es viudo, divorciado, separado judicialmente o su matrimonio ha sido declarado nulo. Lo que cabe preguntarse es si tampoco se excluye el derecho a la deducción en esos supuestos cuando el "hijo" tenga, a su vez, un hijo. De acuerdo con el tenor de la Ley, donde ninguna limitación se contiene en cuanto a procedencia de deducciones por personas que constituyan una de las modalidades de unidad familiar previstas, la respuesta a aquella pregunta debe ser afirmativa. Adviértase,

por otra parte, que a efectos de deducciones por hijos que no forman parte de la unidad familiar, ninguna exigencia se contiene en punto a que convivan con los padres (259).

Por lo que se refiere a la exigencia de que los hijos no obtengan rentas superiores a una determinada cuantía, ésta se cifra en la Ley en 100.000 pesetas anuales, cantidad que no ha sido modificada posteriormente.

El límite de los 25 años conoce una sola excepción: que el hijo sea "invidente, gran mutilado o gran inválido físico o psíquico, congénito o sobrevenido". En estos casos, no se excluye la aplicabilidad de la deducción, sea cuál sea la edad del hijo. Dada la redacción del precepto legal podría originarse la duda de si en este supuesto la deducción es aplicable aunque el hijo obtenga renta. El Reglamento de 1981 ha dispuesto que la deducción por hijo impedido física o psíquicamente procede siempre que no esté casado ni obtenga rentas superiores a 100.000 pesetas (260); es decir, con relación a los hijos en estas circunstancias se exceptúa la limitación de la edad, pero no las otras condiciones exigidas para que proceda la deducción por hijos no incluidos en la unidad familiar.

La aplicabilidad de esta deducción que consideramos ha sido modificada por la Ley de Presupuestos para 1984, como después veremos. Baste aquí con indicar que la redacción del precepto legal, tal como viene contenida en aquélla, plantea un problema de interpretación, por cuanto cabe entender que

o bien se ha ampliado la procedencia de la misma respecto al Reglamento -incrementando la cuantía de renta por encima de la cual no procede, de 100.000 a 500.000 pesetas-, o bien se ha suprimido la posibilidad de aplicar la deducción por invalidez respecto de los hijos que no forman parte de la unidad familiar. En nuestra opinión, la solución correcta es la primera.

En otro orden de consideraciones, respecto de las deducciones por hijos se ha señalado que al ser la deducción fija y la tarifa progresiva, la elevación del tipo impositivo tiene como efecto la transformación del beneficio en degresivo, según el número de hijos (261). Quizás atendiendo a esta consideración, la Ley de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (Ley 5/1983), dispuso una modificación de la cuantía fija de la deducción por hijos, en el sentido de conceder una cantidad -13.000 pesetas- por cada uno de los tres primeros, y otra cantidad superior -18.000 pesetas- por cada uno de los restantes. Estas cantidades no se han alterado por la Ley de Presupuestos para 1984.

La deducción por hijos debería ciertamente reformarse, procediendo a una sistematización y clarificación de la misma. Como norma general, debería disponerse que sólo los hijos que forman parte de la unidad familiar dan derecho a esta deducción. Para todos los demás supuestos, la deducción por hijos debería quedar subsumida, a efectos de regulación, en la deducción de la cuota por persona a cargo del contribuyente, en los términos que hemos visto al analizar el derecho de aliu

mentos entre parientes. Con ello quedaría además suprimido el límite de los 25 años, que no tiene mucho sentido hoy día, ya que si verdaderamente los padres mantienen a su hijo, por circunstancias ajenas a unos y otro, el derecho a la deducción debe reconocerse igualmente.

c') Régimen transitorio para familias numerosas de honor.

Según la disposición transitoria cuarta de la Ley, "Los sujetos titulares de familia numerosa de honor en el momento de la entrada en vigor de esta Ley que en la fecha del devengo tuvieran derecho a deducción, según lo en ella establecido, por un mínimo de diez hijos, no satisfarán más impuesto que el que les hubiera correspondido satisfacer, de acuerdo con las normas de esta Ley, sin aplicación de la deducción por hijos establecida en el artículo 29, letra b), y con aplicación de una deducción en la cuota del doce por ciento de las rentas de trabajo que integran la base imponible.

"Esta norma dejará de aplicarse a dichos titulares en el momento en que el número de hijos con derecho a deducción de la cuota sea inferior a diez, cualquiera que sea la evolución familiar posterior.

"Esta norma no será de aplicación a quienes accedan a la titularidad de familia numerosa de honor con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley" (262).

La única finalidad de esta disposición es salvaguar-

dar, de una manera un tanto "sui generis" (263), una especie peculiar de "derecho adquirido" por estos contribuyentes en el marco del antiguo Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal (264). Los contribuyentes a quienes afecta este régimen son, única y exclusivamente, aquellos que el día 1 de enero de 1979 fueran titulares de familia numerosa de honor, y que en la fecha del devengo del Impuesto, sigan siéndolo (265). Pero dejarán de estar incluidos en él en el momento en que dejen de tener diez hijos con derecho a deducción de la cuota en el IRPF; derecho que no recuperarán si en el futuro volvieran a tener diez o más hijos con aquel derecho (266).

El Reglamento de 1981 previene en su disposición adicional tercera, núm.1, párrafo segundo -recogiendo la norma contenida en la disposición adicional cuarta del Reglamento de 1979-, que igualmente será de aplicación el régimen de referencia "a los sujetos pasivos que, al devengarse el Impuesto, tuvieran nueve hijos con derecho a la deducción prevista en el art. 121 de este Reglamento, siempre que alguno de ellos tenga la condición de subnormal, minusválido o incapacitado para el trabajo".

La cuantía de la deducción es el doce por ciento de las rentas de trabajo personal, y es incompatible con la prevista para los hijos en el apartado b) del artículo 29 de la Ley y en el artículo 121,2 del Reglamento, esto es, la sustituye. Aunque, en principio, esta deducción especial es más beneficiosa que la aplicación del régimen general de deduccio

nes por hijos, en determinados supuestos -así, por ejemplo, para rentas muy bajas- puede suponer un tratamiento más gravoso. Aunque la Ley del Impuesto no aludía a este problema, los autores que se pronunciaron sobre el mismo entendieron que se trataba de un régimen opcional (267), no sólo por un "elemental principio de equidad" (268), sino también por los términos de la Ley, al disponer que estos contribuyentes "no satisfarán más impuesto" (269). Esta solución ha sido acogida por el Reglamento de 1981, que ha añadido un número 4 a la disposición transitoria tercera en virtud del cual los titulares de familia numerosa a que se refiere esta disposición, "podrán optar" por la aplicación de lo dispuesto en ella o por las deducciones previstas en el régimen general.

A la vista de esta norma, concluyen Argüello y Cortés que "dado el escaso número de contribuyentes hipotéticamente beneficiarios de este trato y el carácter limitado de su duración, amén de sus múltiples restricciones, probablemente el mejor destino de esta disposición transitoria hubiera sido no dictarla" (270).

d') Por invalidez.

En el Proyecto de Ley del Impuesto, esta deducción -al igual que en el anterior IGRPF- quedaba referida únicamente a los hijos, cuando éstos fueran invidentes, gran mutilado o gran inválido, física o mentalmente, con independencia de su edad. La Ponencia consideró que esta deducción especial no debía limitarse a los hijos, sino que también debía refe-

rirse a otros miembros de la unidad familiar en los que concu_rrieran las mismas circunstancias, criterio que prevaleció en el texto definitivo (271). En el Informe de la Ponencia el precepto se incluía como segundo párrafo del apartado 2 del artículo 29, después de la deducción general de 15.000 pesetas; pero en el Dictamen de la Comisión de Hacienda se incorporó la deducción correspondiente a miembro de la unidad familiar de 70 o más años, quedando regulada la deducción que ahora comentamos en el tercer párrafo del citado precepto, tal como aparece en la Ley 44/1978. Así, según el apartado d) del artículo 29 de la Ley, se deducirá de la cuota:

"Con caracter general... quince mil pesetas.

Por cada miembro de la unidad familiar de edad igual o superior a setenta años... tres mil pesetas.

Por cada hijo, cualquiera que sea su edad, y por cada miembro de la unidad familiar que sea invidente, gran mutilado o gran inválido, físico o psíquico, congénito o sobrevenido, la cantidad anterior se incrementará en ocho mil pesetas".

La referencia a "la cantidad anterior se incrementa_rá" prevista en el Informe de la Ponencia, ha enturbiado el sentido y la cuantía de esta deducción como consecuencia de de la deducción incluida entre la misma y la deducción general. Es evidente que la Ley no ha querido referirse a la deducción de miembro de la unidad familiar de 70 o más años. Pero salvada esta posible confusión, quizás se haya hecho cuestión excesiva de este problema. Así, mientras para Banacloche "son las 15.000 pesetas las que se incrementan... La deducción se refiere a una circunstancia excepcional en la

familia, y a la deducción general se incrementa ésta" (272), para Martín Queralt el problema de a qué "cantidad anterior" se refiere la Ley, "hubiera podido evitarse, aún subsistiendo el maremagnum del artículo 29, si la deducción que analizamos se hubiera cifrado en una cantidad concreta -como hacía el proyecto- y no se hubiera acudido al deficiente expediente de incrementar... una cantidad 'anterior' que no se sabía bien cuál era" (273). Ahora bien, como concluye el propio Martín Queralt (274), carece de sentido buscar la referencia a una "cantidad anterior" a la que unir esta deducción, pues en algunos supuestos no existe siquiera tal cantidad: por ejemplo, en el caso de un hijo invidente, mayor de 25 años, que no dá derecho a deducción por hijos. En definitiva, la cuantía de esta deducción es fija -8.000 pesetas en la Ley- y dilucidar si se incrementa a una u otra deducción es más una cuestión nominalista que de otra índole; su cuantía se detrae de la cuota íntegra, junto con las demás posibles cantidades a deducir, sin necesidad de adscribir dicha cifra a cantidad anterior alguna (275). En este sentido, acertadamente suprime el Reglamento (art. 121,4), toda referencia a incremento de la cantidad anterior, disponiendo esta deducción "además de las deducciones a que se refieren los apartados anteriores, si procedieren" (276).

Problema más importante, en nuestra opinión, y al que ninguna referencia se contiene en la Ley del Impuesto, es el relativo a si esta deducción es aplicable respecto de los hijos no incluidos en la unidad familiar, cuando obtengan ren-

tas superiores a 100.000 pesetas. El Reglamento, como hemos señalado ya, solventa esta duda disponiendo que la deducción procede siempre que el hijo no esté excluido por razón de la renta obtenida, o por estar casado, con lo cual lo único que se exceptúa de las condiciones que excluyen la aplicabilidad de la deducción por hijos es la edad límite de la misma, en atención a la circunstancia de invalidez.

Respecto de los "miembros de la unidad familiar" ninguna limitación o causa excluyente se contiene en la Ley o en el Reglamento, procediendo esta deducción en todo caso, siempre que se dé la circunstancia que constituye el presupuesto de aplicación de la misma, y particularmente, con independencia de la cuantía de renta que se obtenga. Concretamente, dispone el artículo 121,4 del Reglamento que en concepto de deducción familiar se deducirá:

"Por cada hijo, cualquiera que sea su edad, no excluido por las letras b) y c) del apartado 2 de este artículo o por cada miembro de la unidad familiar o, en su caso, por cada sujeto pasivo que sea invidente, gran mutilado o gran inválido, físico o psíquico, congénito o sobrevenido, 8.000 pesetas, además de las deducciones a que se refieren los apartados anteriores, si procedieren".

Adviértase que al limitarse en este precepto la deducción por invalidez respecto de los hijos en los que se den las circunstancias b) y c) del apartado 2, el límite de renta no juega respecto de los hijos que integren la unidad familiar. Dicho con otras palabras: de acuerdo con la interpretación reglamentaria, los hijos que forman parte de la unidad

familiar, en los que concurra la circunstancia de invalidez prevista, dan derecho a esta deducción con independencia de la renta que obtengan. Y lo mismo cabe decir de los restantes miembros de la unidad familiar. La obtención de renta por encima de una determinada cuantía -100.000 pesetas en el Reglamento-, sólo impide la aplicabilidad de la deducción por invalidez respecto de los hijos que no formen parte de la unidad familiar.

Ahora bien, este planteamiento fué modificado por la Ley 5/1983, al disponer en su artículo 10 la redacción de esta deducción en los siguientes términos:

"Por cada hijo o miembro de la unidad familiar, cualquiera que sea su edad, y siempre que no tenga ingresos anuales superiores a 500.000 pesetas, que sea inviente, gran mutilado o gran inválido, físico o psíquico, congénito o sobrevenido, además de las (deducciones) señaladas en las letras anteriores, 36.000 pesetas" (párrafo tercero, del apartado d, del artículo 29 de la Ley del Impuesto).

Por su parte, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 dispone en su artículo 28 que la deducción procede: "Por cada sujeto pasivo o, en su caso, por cada miembro de la unidad familiar, cualquiera que sea su edad, y siempre que no tenga ingresos anuales superiores a 500.000 pesetas...". Facilmente se advierte que al suprimirse en este último precepto la referencia a los "hijos", y limitarse la deducción al sujeto pasivo o miembro de la unidad familiar, literalmente se está excluyendo la aplicación de esta deducción respecto de los hijos que no forman parte de la unidad fami-

liar, aunque den derecho a deducción de la cuota. Sin embargo, al regularse en el artículo 28 de la citada ley la deducción por hijos, se dispone, en los términos que ya conocemos, que ésta no se practicará por: "Los hijos mayores de veinticinco años de uno y otro sexo, salvo la excepción del epígrafe e)". La excepción, tal como se dispone literalmente, insistimos, no consiste en que la deducción por invalidez es aplicable a los hijos mayores de 25 años, sino que no es aplicable ni a los mayores ni a los menores de esa edad, cuando no forman parte de la unidad familiar.

A nuestro entender, no es eso lo que se ha querido decir. La referencia del precepto citado a sujeto pasivo o miembro de la unidad familiar, más bien parece consecuencia de un intento de sistematización de las deducciones (277), no habiéndose advertido que al excluir la referencia a los "hijos" la excepción al límite de la edad en relación con la deducción por invalidez, producía exactamente un efecto contrario al pretendido. Pensamos que el término "miembro de la unidad familiar" debe entenderse aquí no en su verdadero sentido, sino también como comprensivo de los hijos que, no formando parte de la unidad familiar, den derecho a deducción de la cuota. De lo contrario, carecería de sentido la referencia a la excepción del apartado e), contenida en el apartado b5 del precepto que comentamos. De cualquier forma, es de desear que se modifique la redacción de la norma, incluyendo expresamente a los hijos, junto al sujeto pasivo y miembros de la unidad familiar, como hacen el Reglamento y la Ley 5/1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y

tributaria.

Por otra parte, el citado artículo 10 de la Ley 5/1983 y el artículo 28 de la Ley de Presupuestos para 1984, introducen un límite de renta -500.000 pesetas-, por encima de la cual esta deducción no procede en ningún caso. Esto, que respecto a los hijos no incluidos en la unidad familiar, entendiendo el problema en el sentido expuesto, supone una ampliación de la aplicabilidad de la deducción, implica una considerable reducción de la procedencia de la misma para los sujetos pasivos "aislados" y para los "miembros de la unidad familiar". Quizás se haya pensado que la deducción por invalidez, que atiende a las especiales y mayores necesidades de la persona en esas circunstancias, carece de fundamento cuando aquélla obtiene rentas superiores a 500.000 pesetas anuales. En realidad, eso es lo que se dispone. Sin embargo, ello nos parece justificado respecto de los hijos que no forman parte de la unidad familiar, puesto que en este caso, formularán su propia declaración, pero no es correcto, entendemos, para todo sujeto pasivo o para todo miembro de la unidad familiar. Piénsese en el caso de un sujeto independiente, gran inválido y con 501.000 pesetas de renta al año; con la actual regulación, no tiene derecho a la deducción por invalidez. Aún entendiendo que este límite de renta juega únicamente para los "miembros de la unidad familiar" -lo que también es posible dado el tenor literal del artículo 28 de la Ley de presupuestos para 1984-, creemos que ello no tiene justificación, pues en este caso se estaría introduciendo una discriminación infundada entre el sujeto pasivo individual y el incluido en

una unidad familiar.

La deducción por invalidez atiende, como hemos dicho, a las mayores necesidades de la persona que la padece, y esas necesidades se producen en todo caso, sea cuál sea el nivel de renta. Para nosotros no tiene justificación excluirla por encima de una determinada cuantía, máxime cuando esa cuantía se cifra en 500.000 pesetas. El régimen de esta deducción debería rectificarse, y más concretamente, en el sentido que dispone el Reglamento de 1981, donde más adecuadamente se regula esta deducción, a nuestro juicio. No obstante, la norma es susceptible de una perfeccionamiento, en el sentido de conceder la deducción por invalidez, por un lado, para todo sujeto pasivo individual, y para todo miembro de la unidad familiar; y, por otro, para toda "persona a cargo del contribuyente" que dé derecho a deducción de la cuota, en los términos que hemos expuesto en otro lugar. Con ello se solventaría el problema de los hijos que no forman parte de la unidad familiar pero dan derecho a deducción en la declaración de sus padres, cuya posición en la actual normativa es ciertamente conflictiva. Particularmente, puede llegar a ocurrir que, o bien ateniéndose al tenor literal de la Ley 44/1983 no se les conceda derecho a deducción por invalidez, aunque no obtengan renta, o puede que obteniendo renta por debajo de 500.000 pesetas se apliquen esta deducción en su propia declaración y en la de sus padres, que es tal como nosotros lo entendemos.

e') Por miembro de la unidad familiar de setenta o más años.

El párrafo segundo del apartado d) del artículo 29 de la Ley, dispone una deducción de la cuota de 3.000 pesetas, "por cada miembro de la unidad familiar de edad igual o superior a 70 años". Nos encontramos ante una deducción nueva en nuestro Impuesto sobre la Renta, si bien su justificación es clara (278).

El único problema interpretativo de esta deducción puede venir dado por el alcance de la expresión "de edad igual o superior", que queda referida por el artículo 25 de la Ley, que después veremos, a la fecha del devengo del impuesto (279). Los setenta años deberán cumplirse dentro del periodo impositivo y, en último término, el día del devengo, no planteándose mayores problemas en este punto. Por lo demás, aunque la Ley refiere la deducción únicamente a "miembros de la unidad familiar", es claro que también es aplicable a los sujetos pasivos individuales, que no forman parte de unidad familiar alguna. Así lo ha entendido el Reglamento de 1981, y de la misma forma se establece en la Ley de Presupuestos para 1984, donde se regula esta deducción en un apartado, el d), exclusivamente dedicado a ella, lo que sin duda es más correcto que la incardinación en la Ley del Impuesto. La cuantía de la deducción prevista para 1984, "por cada sujeto pasivo o, en su caso, por cada miembro de la unidad familiar de edad igual o superior a setenta años", es de 11.000 pesetas.

f') Por ascendientes.

La deducción por ascendientes, prevista en el apartado c) del artículo 29 de la Ley, se concede "por cada uno de los ascendientes que convivan con el contribuyente que no tengan rentas superiores a cien mil pesetas anuales", siendo la cuantía de la cantidad a deducir de 5.000 pesetas (280). El Reglamento de 1981 exigió que la convivencia debía tener carácter "permanente" para que procediera la deducción. Esta exigencia ha sido criticada, ya que podría plantear problemas de aplicabilidad cuando, caso frecuente, el ascendiente a lo largo del año conviva en diferentes unidades familiares (281). Como señala G. de la Peña (282), el requisito de que la convivencia tenga lugar "de forma permanente" vino a enturbiar un panorama bastante claro hasta entonces, y ello, entre otras razones, porque la expresión es demasiado abstracta, lo que puede ocasionar una escasa operatividad, y porque suponiendo que con el requisito lo que se pretendiera es evitar el posible fraude en el caso de que el contribuyente tuviera a su cargo al ascendiente sólo durante unos días al año, ya es de aplicación el artículo 119,3 del Reglamento.

No obstante, la cuestión puede entenderse zanjada en la Ley de Presupuestos para 1984, donde se dispone la deducción "por cada uno de los ascendientes que convivan con el contribuyente que no tengan ingresos superiores a 500.000 pesetas anuales" (283), siendo su cuantía de 12.000 pesetas. Parece que la exigencia reglamentaria de la permanencia de la convivencia no tiene más finalidad que aclarar que no dá

derecho a esta deducción una convivencia esporádica u ocasional (284), pero ello no impide, como señala Martín Queralt, la posibilidad de prorratear el importe de tal deducción, en el supuesto antes señalado de que el ascendiente "conviva" a lo largo del año en varias unidades familiares, atendiendo a la proporción que guarde su estancia con cada una de ellas, en relación a un mismo periodo impositivo (285). En realidad, el problema fundamental que puede plantear esta deducción en la práctica es el de la prueba de la convivencia.

Ni la Ley ni el Reglamento aclaran si se trata de ascendientes en línea recta exclusivamente, o también puede aplicarse esta deducción a los ascendientes en línea colateral (por ejemplo, una tía). Aunque la opinión no es unánime, (286), creemos, siguiendo a Martín Queralt (287), que ante el silencio de la norma, habrá que entender incluidas ambas categorías de ascendientes.

Por lo demás, el término "contribuyente" tiene aquí una significación distinta a la acuñada en la LGT, refiriéndose tanto al sujeto pasivo como a miembro de la unidad familiar que no obtiene renta. Así, en la consulta vinculante de 30 de mayo de 1979 (288), "sobre deducción por sostenimiento de madre política a cargo del contribuyente", se reconoce el derecho a esta deducción; sin embargo, es evidente que el ascendiente lo es del cónyuge del contribuyente, no del contribuyente propiamente dicho (a no ser que dentro del término "ascendientes" se incluyan también a los parientes por afinidad).

d) Deducción por gastos personales.

a') Consideración general. Planteamiento. Origen del precepto.

El artículo 29 de la Ley del Impuesto, en su apartado e), dedicado a deducciones de la cuota por gastos personales, incluye cuatro conceptos de tales gastos:

1) Primas satisfechas por razón de contratos de seguro personal, cuando el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge, ascendientes o descendientes, siendo deducible el 15 por ciento de tales primas. A este concepto se asimilan las cotizaciones de carácter voluntario a Mutualidades o Montepíos Laborales. El importe de esta deducción no podrá exceder de 45.000 pesetas.

2) Gastos de enfermedad, accidente o invalidez, tanto si estas eventualidades han afectado al sujeto pasivo, como a miembros de la unidad familiar, como a otras personas que dan derecho a deducción de la cuota. A estos conceptos se asimilan las cuotas satisfechas a Mutualidades o Sociedades de seguros médicos. El porcentaje a aplicar a las cantidades sufragadas por estos conceptos es también del 15 por ciento.

3) Gastos abonados a profesionales, que no se encuentren comprendidos en el supuesto anterior, siendo deducible de ellos el 5 por ciento.

4) Gastos excepcionales de carácter no suntuario, de los cuales es deducible el 15 por ciento, con un límite máximo de 45.000 pesetas (10 por ciento y 30.000 pesetas, respec-

tivamente, para 1984).

En principio, la deducción por gastos personales no plantea mayores problemas. Sin embargo, la ordenación legal de los mismos ha sido objeto de duras críticas, llegándose a afirmar el "caos sistemático con que hoy día están regulados" (289). Un poco exagerada nos parece esta crítica, ya que cabe encontrar un criterio ordenador que ha presidido la regulación legal de esta deducción. En nuestra opinión, la ordenación de la deducción por gastos personales responde a un doble criterio limitador de la cuantía, en función del carácter del gasto. Estos dos criterios cuantitativos, limitadores y ordenadores, son:

- el distinto porcentaje previsto, según los supuestos: 5 por ciento para pagos a profesionales, 15 por ciento para los demás casos; y

- una cuantía máxima para determinados conceptos: 45.000 pesetas para las primas de contratos de seguros, y 45.000 pesetas en la Ley 44/1978 (30.000 en la Ley de Presupuestos para 1984), para los gastos excepcionales no suntuarios. Esta limitación cuantitativa se encuentra plenamente justificada, ya que de no hacerse así, y dada la naturaleza de los gastos a los que afecta, se estaría discriminando en favor de las categorías de rentas más altas frente a las de rentas más bajas, lo que, obviamente, incidiría en la progresividad del tributo.

El problema que la deducción por gastos personales plantea no es otro, como es bien sabido, que el de la excepción

a la justificación documental del gasto, concediéndose el derecho a deducir una cantidad fija sin necesidad de documentación alguna. La polémica deviene por la incorrecta incardinación sistemática de la regla general -justificación documental del gasto- y de su correspondiente excepción, así como por los términos en que tal excepción se encuentra prevista.

En efecto, el precepto que comentamos incluye entre sus números 3 (pagos a profesionales) y 4 (gastos de carácter excepcional no suntuario), lo siguiente:

"Las deducciones de las partidas señaladas en el apartado e) de este artículo estarán condicionadas a su justificación documental y a la indicación del nombre y domicilio de las personas o entidades perceptoras de los importes respectivos.

"Los contribuyentes podrán optar por deducir los porcentajes anteriormente señalados o la cantidad fija de diez mil pesetas, sin venir obligados, en este último caso, a la justificación documental de los citados gastos, ni a la indicación del nombre y domicilio fiscal de las personas o entidades perceptoras de los importes respectivos".

La confusión que origina esta norma puede concretarse, por una parte, en la virtualidad de la exigencia de justificación documental del gasto a todas las partidas consignadas en el apartado e), y, por otra, al alcance de la opción ahí señalada, tanto en un sentido objetivo o material -categoría o categorías de gasto a los que afecta o sustituye la deducción fija de 10.000 pesetas-, como en su ámbito subjetivo -persona o personas por quienes se concede-.

En cuanto a lo primero, la cuestión es fácil de solven

tar: con independencia de su incardinación sistemática, la norma que establece la necesidad de justificación documental del gasto para que proceda la deducción correspondiente, se dispone expresamente respecto "de las partidas consignadas en el apartado e)", por lo que no cabe duda de que también la realización de gastos excepcionales no suntuarios deberá justificarse documentalmente (290).

Por lo que se refiere a lo segundo (alcance objetivo y subjetivo de la deducción "a forfait") requiere un comentario más amplio. Se trata de la tan traída y llevada cuestión "de las 10.000 pesetas" (291), cuestión que, en nuestra opinión, ha sido objeto de "desmesurada atención por parte de comentaristas y exégetas" (292). En efecto, se nos escapa la razón o razones por las que haya podido prestarse tal importancia a este problema (293), especialmente si se compara con la escasa o nula atención concedida a otros aspectos de mayor trascendencia que la unidad familiar plantea, como hemos tenido ocasión de comprobar a lo largo de estas páginas. La trascendencia concedida al problema de referencia quizás sólo tenga explicación entendiéndolo como "exponente" de la problemática de la unidad familiar, y en este sentido se explicaría el que para resolver la cuestión de la deducción de 10.000 pesetas sin necesidad de justificación se haya sentido la necesidad de acudir a los principios constitucionales de igualdad, protección a la familia y distribución personal de la renta, como indicábamos en otro lugar (294), lo que en nuestra opinión es no sólo innecesario sino también excesivo.

En esta línea de "desmitificación" -si se nos permite calificarlo así- y antes de abordar propiamente la problemática de la deducción que nos ocupa en este momento, es preciso aludir al origen del apartado e) del artículo 29 de la Ley, por cuanto pudiera prestarse a confusión el punto de arranque del error sistemático del precepto (295).

Como hemos visto al ocuparnos de la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley del Impuesto, inicialmente el apartado e) del artículo 29 sólo contenía dos números, relativos a gastos por pagos de previsión y aseguramiento, uno, y a gastos por enfermedad, accidente o invalidez, otro. La inclusión en el primer grupo de gastos de conceptos tales como cotizaciones a la Seguridad Social, Montepíos y Mutualidades obligatorias, derechos pasivos y cotizaciones a Colegios de Huérfanos o instituciones similares, fué suprimida por la Ponencia, entendiendo que se trataban de gastos necesarios para la obtención de la renta y por tanto comprendidos en la enunciación del artículo 19 de la Ley (296). Asimismo, aceptando la enmienda propuesta por el Grupo Parlamentario Socialista, la Ponencia incorporó un número 3 a este apartado e), relativo a pagos a profesionales. Consecuentemente, los dos párrafos finales del apartado e) (justificación documental del gasto y deducción de 10.000 pesetas sin necesidad de justificar) se incluyeron a continuación del nuevo número 3 previsto (297). Acogiendo igualmente la propuesta de incorporación de un epígrafe dedicado a gastos excepcionales no suptuarios (298), se incluyó un apartado e') con tal concepto. No se aclara en el Informe de la Ponencia la razón de esta incardinación sis-

temática, si bien cabe entender que responde a la consideración de esta clase de gastos como una categoría distinta de los restantes conceptos incluidos como gastos personales. En realidad, los gastos excepcionales no suntuarios presentan unas características definidas que permiten su conceptualización como concepto independiente, y esta opinión se ve avalada por el desarrollo reglamentario de los mismos, donde se les concede una amplitud tal que bien puede decirse que se han convertido en una categoría "residual".

En el Dictamen de la Comisión de Hacienda (299) los gastos excepcionales no suntuarios aparecen tal como quedarían en el texto de la Ley: incluidos dentro de un número 4 del apartado e); pero la incorporación del anterior apartado e') al apartado e) no fúe acompañada de la consiguiente alteración sistemática de los dos últimos párrafos del mismo, quedando situados entre los números 3 y 4.

En definitiva, el resultado de todo ello es que en el artículo 29,e), referente a la deducción por gastos personales, se contiene una exigencia de justificación documental que queda referida, aún a pesar de su incardinación sistemática, a todos los conceptos comprendidos en este apartado, y una opción para deducir los porcentajes señalados en los números 1,2 y 3, o la cuantía fija de 10.000 pesetas sin necesidad de justificación documental. A esta última cuestión nos referimos seguidamente.

b') La deducción "a forfait". La cuestión en la doctrina y en la Jurisprudencia. Postura adoptada.

Como sabemos, la deducción "a forfait" por gastos personales plantea problemas tanto en relación al ámbito objetivo de la misma, como en relación a su ámbito subjetivo.

Por lo que se refiere al alcance objetivo de la deducción cabe diferenciar dos aspectos. El primero es saber si la deducción de 10.000 pesetas afecta a todo el apartado e) o solo a los tres primeros números. La interpretación literal del precepto, que refiere la opción de la cantidad fija sin necesidad de justificación a "los porcentajes anteriormente señalados" excluye inevitablemente a los gastos excepcionales de carácter no suntuario, y por lo tanto, conduce a la compatibilidad de ambas deducciones (300). Esta era la situación existente hasta la Ley 44/1983, que ha modificado este aspecto como veremos al referirnos a los gastos excepcionales no suntuarios.

El segundo problema que se suscita en el ámbito material de la opción es si ésta sustituye a los tres primeros números en su conjunto, o a cada uno de ellos. Respecto de este tema, la opinión mayoritaria entiende que la deducción es global por los tres conceptos; esto es, dentro de las 10.000 pesetas se subsumen los gastos consiguientes en los tres primeros números del apartado e) (301). Así se aclaraba en la Orden de 29 de mayo de 1980 (BOE de 30 de mayo), sobre interpretación del artículo 123,3 del Reglamento del impuesto, dispo-

niéndose posteriormente en el Reglamento de 1981 que la deducción será "fija y única". Ello es correcto, ya que la finalidad de la deducción es sustituir la prueba de los gastos realizados efectivamente y, por tanto, se convierte en una deducción general y mínima en razón de unos gastos presuntos (302).

De esta opinión, que puede considerarse generalizada, disenta el Consejo de Estado, que en su Dictamen al primer Reglamento del Impuesto señalaba que "En el número 3 del indicado artículo 123 deberá especificarse que la deducción de 10.000 pesetas es aplicable a cada uno de los apartados y no al conjunto" (303). También para Stampa, la deducción procedía por cada uno de los conceptos señalados en los apartados a), b) y c) del artículo 123,1 del Reglamento, siendo por tanto la deducción de 30.000 pesetas sin necesidad de justificación (304). Sin embargo, al margen de la crítica que "de lege ferenda" pueda formularse al precepto (305), la interpretación de este punto es clara: la opción por deducir 10.000 pesetas sin justificar incluye los tres conceptos "anteriores", esto es, primas de seguro, gastos de enfermedad y pagos a profesionales (306).

Por lo que se refiere al elemento subjetivo de la deducción, el problema que se plantea, dado el tenor literal de la norma ("Los contribuyentes podrán optar...") es la determinación de las personas que pueden ejercer ese derecho en el supuesto de unidad familiar, o si la deducción es única para la unidad familiar. La doctrina en este punto aparece dividida, pudiendo reconducirse, fundamentalmente (307), las

distintas posiciones de los autores, a las siguientes:

a) En primer lugar, la de quienes sostienen que la deducción de 10.000 pesetas debe multiplicarse por el número de miembros que integran la unidad familiar. Se aduce para ello que la Ley atribuye un derecho de opción a los "contribuyentes", y que en el supuesto de unidad familiar hay que considerar como tales a todas las personas que la integran (308).

b) Teniendo en cuenta fundamentalmente también la significación del término "contribuyentes", G. de la Peña entiende que la deducción de 10.000 pesetas corresponde a los miembros de la unidad familiar que obtienen renta, ya que sólo ellos son sujetos pasivos y, por tanto, "contribuyentes". Para el citado profesor, "de la misma manera que los miembros de la unidad familiar que no obtienen renta no son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, tampoco tienen derecho tales personas a deducir en concepto de gastos personales, ni en ningún otro concepto, entre otras cosas porque al no corresponder porción alguna de cuota, no habrá de donde deducir, y mucho menos a aplicar una deducción 'a forfait' de 10.000 pesetas" (309).

c) Una tercera opinión sostiene que la deducción de 10.000 pesetas corresponde a la unidad familiar. Cuando la Ley se refiere a los "contribuyentes" (art. 29,e) y el Reglamento a los "sujetos pasivos" (art. 123,3), tales expresiones deben entenderse referidas a la unidad familiar, ya entendiendo que ésta es sujeto pasivo contribuyente (310), ya estiman-

do que la unidad familiar constituye el elemento subjetivo realizador del presupuesto de hecho. En este sentido se manifiesta Martín Queralt, para quien "en consecuencia, a la misma unidad familiar le es aplicable el tratamiento predicable del sujeto pasivo del Impuesto, aún cuando en puridad no haya sido configurada como tal por la normativa reguladora del propio impuesto"; es decir, para el citado profesor, en el fondo lo que ocurre es que "sin admitir como sujeto pasivo en sentido estricto a la unidad familiar..., lo que ha hecho el legislador es atribuir a la misma el régimen predicable del sujeto pasivo configurador del hecho imponible" (311).

Esta es, sustancialmente, la interpretación sostenida por el Ministerio de Hacienda, que en la citada Orden de 29 de mayo de 1980 aclaraba: "En el supuesto de unidad familiar, la deducción de 10.000 pesetas, en caso de opción, será única, sin multiplicar esta cantidad por los miembros que integran aquélla". En los mismos términos se dispone el ámbito de la deducción por el artículo 123,3 del Reglamento de 1981.

Tal disparidad de opiniones se ha dejado sentir en la Jurisprudencia habida sobre el tema. Así, la Audiencia de Oviedo, en más de una ocasión (312), ha entendido que la deducción de 10.000 pesetas es única para la unidad familiar. Se sostiene que la Ley del Impuesto, al establecer que todos los componentes de la unidad familiar quedan conjunta y solidariamente sometidos al Impuesto como sujetos pasivos, está creando un nuevo sujeto pasivo, la unidad familiar, que tiene la naturaleza de un solo sujeto a todos los efectos previstos en la Ley.

En términos muy similares, la Audiencia de Granada, en su Sentencia de 12 de julio de 1983 (313) entendió que con independencia de que se afirme por la Ley que cada uno de los componentes de la unidad familiar es sujeto pasivo del tributo, existen razones para entender que el legislador refirió la suma de la deducción al conjunto de la unidad familiar. La unidad familiar, se afirma, tiene sustantividad propia a los efectos del impuesto, reconocida a partir del artículo 4º de la Ley y de los preceptos que se mencionan en el mismo. La deducción es por tanto única por unidad familiar.

Distinta posición se sostiene por la Audiencia de Valencia, en su Sentencia de 16 de noviembre de 1983 (314). En ella se intenta una aplicación del principio de "interpretación de las leyes conforme a la Constitución", que le lleva a concluir que la deducción de 10.000 pesetas debe multiplicarse por el número de miembros de la unidad familiar. Como sabemos, los principios constitucionales en que se basa esta interpretación son: el principio de igualdad, el principio de protección a la familia y la redistribución de la renta que el artículo 40 del texto constitucional señala como uno de los fines de la actividad financiera. Como ha puesto de relieve Falcón (315), se trata de una argumentación muy discutible. Según el Tribunal, la interpretación que del artículo 29 de la Ley "hace la Administración supone una situación discriminatoria para los miembros de la unidad familiar frente a los contribuyentes individuales, y frente a aquellos otros que conviven sin vínculo matrimonial, pues si no se pone en

duda el derecho del contribuyente que declara por los miembros de la unidad familiar a deducir los gastos personales de todos los miembros, sí que se le obliga a justificarlos documentalmente, y ello supone de hecho la no posible deducción de los gastos personales, muy difíciles de justificar a veces, y en todo caso se está estableciendo ya una carga sobre los miembros de la unidad familiar que no pesa sobre los contribuyentes que no integran ésta...". Sin embargo, y compartiendo plenamente la opinión del profesor Falcón al respecto, "no existe discriminación por el mero hecho de que la deducción 'a forfait' se considere única para la unidad familiar, ya que la Ley permite optar por la deducción íntegra de los gastos personales de sus miembros, siempre que se justifiquen documentalmente. La justificación, frente a lo que afirma el Tribunal, no es muy difícil dada la naturaleza de dichos gastos... Llevando el razonamiento del Tribunal a sus últimas consecuencias habría que considerar, por ejemplo, que también el límite de la obligación de declarar, fijado en el artículo 34 de la Ley, discrimina a la unidad familiar frente a las uniones de hecho" (316).

Tampoco el principio de protección a la familia puede utilizarse para determinar el ámbito subjetivo de la deducción "a forfait". Dicho principio exigiría en todo caso considerar adecuadamente las cargas familiares, cuestión distinta del ámbito de la deducción tratada. "En el fondo, la mención que en la Sentencia (de Valencia) se hace del artículo 39, supone simplemente abundar en la argumentación desarrollada

al hilo del principio de igualdad" (317). Y más claramente aún se observa esta consideración respecto del artículo 40 de la Constitución. Verdaderamente no se comprende qué consecuencia puede derivarse del principio de una distribución personal de la renta más equitativa, en orden al problema tratado. La Audiencia simplemente se limita a mencionar el precepto constitucional, sin indicar de qué manera influye en el fallo.

Por último, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 6 de julio de 1984 (318), ha venido a fijar doctrina legal respecto a la interpretación del artículo 29,e) en el punto de referencia, "en el sentido de que la opción que en dicho precepto se concede permite tantas opciones de 10.000 pesetas cuantos sean los contribuyentes que integran la unidad familiar y obtengan individualmente rentas que por su cuantía queden sujetas al referido impuesto". Las consideraciones en que se basa tal conclusión son las siguientes:

- Según el artículo 4 de la Ley, "los únicos 'sujetos pasivos' son las personas físicas..., quedando excluída del carácter de sujeto pasivo la unidad familiar".

- "La Ley del Impuesto en su artículo 3 define el hecho imponible como 'la obtención de renta por el sujeto pasivo', de donde se ve que la Ley está considerando como 'sujetos pasivos' del Impuesto a todos quienes obtengan rentas, pero no naturalmente en cualquier cuantía, sino solamente en cuantía suficiente para quedar sujetas a imposición".

- "Por lo tanto..., se excluye que pueda entenderse

aludida, como 'contribuyente' la unidad familiar, mero conjunto de personas que, a efectos del Impuesto... tiene como finalidad la acumulación de todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de cuantos la constituyen...".

- "Si la Ley de 1978 hubiera querido limitar a una sola las opciones posibles, lo hubiera dicho expresamente, como lo dice la Ley... que aprobó los Presupuestos Generales del Estado para 1984...".

- "La Ley concede la opción por el concepto de 'gastos personales de los contribuyentes', no 'del contribuyente' y sería contrario al principio de igualdad conceder la opción a uno solo de los varios que obtienen rentas sujetas..., convirtiendo así en singular... lo que el texto de la Ley que se interpreta concede a una pluralidad...".

- "Es contrario a la justicia tributaria imponer a esa pluralidad solamente la carga como es pagar la deuda tributaria derivada de la realización del hecho imponible y negarles el beneficio que la propia Ley concede a quienes sean 'contribuyentes', por lo que debe concluirse que si se obtiene el beneficio -cobro de la deuda tributaria-, debe soportarse el perjuicio -deducción permitida por la Ley" (319).

Esta solución, que viene a coincidir en lo fundamental con la posición del profesor G. de la Peña, es ciertamente sugestiva y goza de una indudable apoyatura normativa, pero supone una interpretación excesivamente literalista (320). En nuestra opinión el problema ha que ha dado lugar la deducción de las 10.000 pesetas sin necesidad de justificación radica

en que se ha partido de una interpretación exclusivamente literal de la opción concedida por el artículo 29,e) (321), de manera que aún en las ocasiones en que se ha intentado solucionar el problema por una vía distinta a la de la significación del término "los contribuyentes" (322), en realidad se ha recurrido a otros medios de interpretación de forma que apoyaran o confirmaran la opinión inicialmente sostenida (323). En el debate doctrinal y jurisprudencial en torno a la deducción "a forfait" se ha hecho un excesivo uso, "como razonamientos técnicos, de opiniones 'de lege ferenda', absolutamente válidas y respetables como tales, pero en absoluto válidas a efectos de prejuzgar la conclusión a obtener del análisis del ordenamiento vigente" (324).

Por otra parte, la Ley de Presupuestos para 1984 da nueva redacción al artículo 29 de la Ley del Impuesto, recogiendo el contenido del apartado e) del mismo en un apartado g), en cuyo último párrafo se dispone: "En el supuesto de unidad familiar, la deducción de 10.000 pesetas, en caso de opción, será única, sin multiplicar esta cantidad por los miembros que integran aquélla". Sin embargo ello no resuelve definitivamente el tema, ya que la modificación tiene una vigencia temporalmente limitada al ejercicio de 1984, y además subsiste el problema que podemos llamar "de fondo", que no es otro que el de determinar el ámbito de la deducción "a for fait" prevista en la Ley 44/1978 (325).

No parece necesario insistir en que la argumentación contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo es correcta,

tiene un indudable apoyo legal y ofrece una solución ciertamente sugestiva. Pero el significado del elemento subjetivo de la deducción fija por gastos personales sin necesidad de justificación pensamos, como hemos dicho, que no puede obtenerse exclusivamente del tenor literal del precepto.

En este orden de consideraciones son dos, fundamentalmente (326) a nuestro juicio, los criterios que han de presidir la operación interpretativa de la susodicha deducción. En primer lugar, el elemento histórico de la misma, y en segundo lugar, el elemento teleológico.

Por lo que se refiere al elemento histórico, la expresión "contribuyentes" del actual artículo 29, al conceder la opción de las 10.000 pesetas, procede del Proyecto de Ley del Impuesto. El último párrafo del mismo disponía, prácticamente con el mismo tenor literal que el párrafo tercero del art. 29,e): "Los contribuyentes podrán optar por deducir los porcentajes anteriormente señalados o por la deducción de la cantidad fija de 10.000 pesetas, sin venir obligados, en este último caso, a la justificación documental de los citados gastos, ni a la indicación del nombre y domicilio fiscal de las personas o entidades perceptoras de los importes respectivos".

Dado que en el Proyecto de Ley del Impuesto sujeto pasivo era la unidad familiar y las personas físicas que no formaran parte de una unidad familiar, parece claro que la opción concedida a "los contribuyentes" por la deducción fija sin necesidad de justificación se concedía a la unidad familiar, como tal sujeto pasivo, contribuyente; o lo que es lo mismo,

la opción por deducir 10.000 pesetas se concebía como única para la unidad familiar, y no para los miembros de ésta, o para los miembros que fueran sujetos pasivos.

En la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley no se alteró la redacción originaria del precepto en cuestión (327), no advirtiéndose que el término "los contribuyentes" había adquirido una significación distinta a la inicialmente prevista. Así pues, aunque contribuyente en el ámbito del Impuesto sobre la Renta es la persona física que obtiene renta, esto es, que realiza el hecho imponible, la intención del legislador al redactar el artículo 29 y aludir al "contribuyente" era referirse a la unidad familiar. En este sentido, Martín Queralt ha propuesto una interpretación correctiva del artículo 29, entendiendo que a los efectos de este precepto la expresión "contribuyente" hace referencia a la unidad familiar (328). "Ello explicaría, además -dice Falcón-, la nueva redacción dada al precepto por la Ley de Presupuestos para 1984, que, frente a lo que afirma el Tribunal Supremo, no pretende modificar el Ordenamiento jurídico, sino fijar con claridad la interpretación correcta de entre las distintas que se habían producido en la práctica. Si el legislador de 1978 hubiera querido que la deducción 'a forfait' se multiplicase por el número de contribuyentes, lo hubiera dicho con claridad, estableciendo que puede optar por ella 'cada contribuyente', en lugar de usar la expresión genérica de 'contribuyentes' (329).

En cuanto al elemento teleológico adquiere una impor-

tancia decisiva, ya que aunque todos los elementos de interpretación que enuncia el artículo 3,1 del Código civil han de manejarse conjuntamente, las normas han de interpretarse "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad" de las mismas.

Desde esta perspectiva está claro que debe diferenciarse la finalidad de las deducciones por gastos personales, de la finalidad de la deducción fija sin necesidad de justificación. En el primer caso, se trata de atemperar la carga tributaria al principio contributivo, esto es, lo que se pretende con la deducción por gastos personales es la subjetivación del tributo en atención a las cargas y necesidades y los correspondientes gastos en los que efectivamente se ha incurrido; por ello se exige justificación documental de los mismos. En el segundo caso, deducción "a forfait", la finalidad es completamente distinta: lo único que se pretende es excluir la necesidad de justificación (330). No nos encontramos aquí con el principio de capacidad contributiva como fundamento de tal deducción, sino con principios de eficacia y economía. Nada puede objetarse por tanto en base al principio de igualdad, argumentando que se produce una discriminación frente a la unidad familiar si la deducción es única. La deducción es única porque viene prevista como tal para cada declaración; dado que la comprobación es una en cada caso (sujeto pasivo y unidad familiar) la cifra de 10.000 pesetas es también una, ya que no se trata más que de obviar la obligación de justificar los gastos cuando son de escasa cuantía e importancia

(331).

En conclusión, aunque del tenor literal del precepto que concede la opción de deducir 10.000 pesetas por gastos personales sin necesidad de justificación documental pudiera entenderse que tal opción se concede por cada "contribuyente", persona física, el origen de la norma y la finalidad de la excepción a la justificación documental del gasto ponen de manifiesto con claridad que la opción es única tanto para el sujeto pasivo individual como para la unidad familiar. Cualquier otra interpretación puede ser más deseable "de lege ferenda", pero contraviene el espíritu de la Ley.

No obstante, dados los términos en que la polémica se ha desarrollado, no es aventurado imaginar que la solución definitiva a la cuestión de las 10.000 pesetas posiblemente haya de venir como parte de una "solución" más amplia que afecte a toda la problemática de la unidad familiar (332).

c') Los gastos excepcionales no suntuarios.

Los llamados gastos excepcionales de carácter no suntuario aparecen regulados, como sabemos, en el número 4 del artículo 29,e) de la Ley, y en el artículo 123,1,d) del Reglamento (333). La cuantía prevista para la deducción por este concepto era del 15 por ciento con un límite máximo de 45.000 pesetas. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 ha modificado estas previsiones, disponiendo el 10 por ciento con una cuantía máxima de 30.000 pesetas. Asimismo,

hasta la citada Ley, como ya quedó indicado, esta deducción era compatible con la cantidad fija de 10.000 pesetas, ya que la opción por esta cantidad fija venía prevista en el número 3 del artículo 29,e), lo que conducía inevitablemente a la exclusión de los gastos excepcionales no suntuarios del ámbito cuantitativo de la deducción "a forfait". Este punto también ha sido modificado por la Ley 44/1983, que al dar nueva redacción al artículo 29 de la Ley ha alterado la colocación del precepto en que se dispone la opción de las 10.000 pesetas, que aparece situado a continuación de la deducción por gastos excepcionales no suntuarios. Así pues, ahora, entre "los porcentajes anteriormente señalados" se incluye el correspondiente al concepto del que ahora tratamos, de manera que la opción por deducir 10.000 pesetas excluye la posibilidad de deducir además por gastos excepcionales de carácter no suntuario.

El problema fundamental que plantea esta deducción es la propia determinación del concepto que en ella se comprende, sobre el que ninguna aclaración o determinación se comprende en la Ley. En este sentido, no le faltaba razón a García Martín al señalar que "el concretar el concepto de 'gasto excepcional (aspecto positivo) no suntuario (aspecto negativo)' es un reto a la imaginación de los redactores... del Reglamento del tributo, por razón de la enorme variedad de supuestos que pueden prestarse al debate, sobre todo porque tanto la excepcionalidad como lo suntuario son conceptos que admiten la graduación y de apreciación eminentemente relativa"

(334).

El primer Reglamento del Impuesto señaló que "Se considerarán gastos excepcionales de carácter no suntuario aquellos cuya realización sea exigida al sujeto pasivo por razones familiares o personales y tengan carácter esporádico u ocasional". Y en los mismos términos se definen estos gastos en el Reglamento vigente. Sin embargo, mientras que el Reglamento de 1979 se limitaba a disponer que "Se considerarán incluidos en este apartado los gastos ocasionados por estudios en territorio nacional con motivo del desplazamiento del hogar familiar de los hijos que dan derecho a la deducción..., siempre que se correspondan a estancia y manutención y sean satisfechos a personas o Entidades dedicadas legalmente al hospedaje" (art. 123,1,d,segundo párrafo), el Reglamento de 1981 ha dado una regulación considerablemente más amplia a esta categoría de gastos, incluyéndose hasta diez conceptos, con carácter ejemplificativo, no taxativo.

En efecto, según el artículo 123,1,d) del vigente Reglamento, "Se considerarán incluidos en esta letra, entre otros, los gastos ocasionados por": 1) estancia y manutención con motivo del desplazamiento de los hijos por estudios en territorio español; 2) boda del contribuyente o de sus hijos; 3) bautizo, primera comunión y demás actos que las respectivas religiones impongan a los que las profesan; 4) defunción, accidente o enfermedad grave de familiares del contribuyente o de miembros de la unidad familiar, hasta el cuarto grado inclusive; 5) procesamiento en causa criminal o pleitos civi-

les; 6) anualidades por alimentos que no sean entre cónyuges y siempre de obligado cumplimiento de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico; 7) seguridad personal o familiar; 8) desplazamiento del contribuyente al extranjero, residencia habitual de sus padre, hijos o cónyuge; 9) traslado de residencia habitual, personal o familiar, que no sea objeto de compensación no sujeta al impuesto; y 10) cantidades satisfechas con cargo a la economía particular del sujeto pasivo, en virtud de campañas electorales de carácter político, sindical, patronal o colegial, en las que participe como candidato.

No es este el lugar más adecuado para efectuar un detallado comentario de cada uno de estos conceptos (335), si bien no puede dejar de señalarse la contradicción implícita entre el concepto general de lo que es gasto excepcional no suntuario, señalado por el propio Reglamento, y algunos de los supuestos en él consignados. Así, no se entiende qué relación puede existir entre el gasto consignado en el número 10 (gastos de campañas electorales), y la exigencia contenida con carácter general de que el gasto lo sea por razones "familiares o personales". Con mayor claridad, choca la consideración como gasto "excepcional" de las "anualidades" por alimentos consignadas en el número 6, a lo que ya nos hemos referido en otro lugar (336), y lo mismo puede decirse de los gastos ocasionados por estudios de los hijos fuera del hogar.

En realidad, la inclusión de estos supuestos permiten calificar los gastos excepcionales no suntuarios como una categoría residual de gasto, donde el legislador ha encontrado

un cauce para dar acogida a determinadas clases de gastos que en un momento determinado ha considerado dignos de ser tenidos en cuenta, pero que no encontraban encaje posible en ninguna otra deducción. Por lo demás, tanta perplejidad como los ejemplos expresamente incluidos en este concepto, pueden ocasionar determinadas excepciones del mismo. En este sentido, tampoco se explica la exclusión de los gastos de estudios realizados en el extranjero, ya que aunque denoten una cierta potencialidad económica, hubieran podido introducirse las oportunas correcciones a fin de atemperar el posible carácter suntuario de los mismos (337).

Por lo que se refiere a otros posibles gastos extraordinarios de carácter no suntuario, el Reglamento excluye también expresamente la posibilidad de considerar como tales las cantidades gastadas en la adquisición de bienes de uso personal o familiar (338), lo que a nuestro entender es totalmente innecesario y no es más que una manifestación del conceptualismo a que ya nos tiene acostumbrados el redactor del Reglamento; también se excluyen las obras de mejora, reparación o conservación de bienes muebles o inmuebles, cantidades que se abonen en concepto de guardería infantil o enseñanza, y las cantidades satisfechas por razón de coacciones, amenazas, secuestros o cualquier otra manifestación de una conducta ilícita penalmente (339).

Sin embargo, sí han sido considerados por la Administración gastos excepcionales no suntuarios (340) los derivados de una enfermedad de hijos mayores de 25 años, así como

los ocasionados por la custodia de hijos menores de edad que convivan en una unidad familiar (341).

- e) Determinación de circunstancias familiares y cuantía de las deducciones en periodo inferior al año.

La procedencia de las deducciones personales y familiares, según el artículo 25 de la Ley, se determinará por la situación existente en la fecha del devengo del Impuesto, esto es, el 31 de diciembre de cada ejercicio o el día en que se interrumpa el periodo impositivo conforme a lo dispuesto en el artículo 24.

La solución adoptada por esta norma es verdaderamente simple: consiste en atenerse a la situación del día del devengo como si hubiera concurrido durante todo el año, sin tener en cuenta, por tanto, las variaciones que a lo largo del mismo hayan podido producirse en las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo, salvo que coincidan con las causas previstas a efectos de anticipación del devengo (342).

Este planteamiento ha suscitado algunas críticas, centradas especialmente en la denuncia de las situaciones de inequidad que pueden derivarse de ello. Así, Banacloche (343) señala: "Si un hijo nace el 31 de diciembre cabe deducir por él como si hubiera formado parte de la unidad familiar todo el año. Si un hijo menor se casa el 31 de diciembre no cabe deducir por él... Si un hijo cumple 18 años el 31 de diciembre y tiene renta superior a 100.000 pesetas anuales no cabe

deducir por él. Si un hijo menor de 25 años sin renta cumple esa edad el 31 de diciembre no cabe deducir por él"(344). Verdaderamente lo único que cabe decir es que el legislador ha optado por la simplicidad, pero sería conveniente una modificación de esta norma, disponiendo la posibilidad de aplicar las deducciones reducidas al plazo de tiempo dentro del ejercicio en que se hayan dado los presupuestos de las mismas, esto es, en el que los miembros de la unidad familiar hubiesen reunido los requisitos exigidos para su disfrute. Como señala el profesor Lasarte, "Disposiciones de este tipo implicarían sin duda una mayor complejidad en la gestión del tributo, pero supondrían una mejor adaptación del mismo a las circunstancias personales y familiares a que se refiere el artículo 1º de la Ley" (345).

Por último, hemos de referirnos a la cuantía de las deducciones en los periodos impositivos inferiores al año, supuesto previsto por el artículo 24,4, en los siguientes términos: "Las deducciones de la cuota reguladas en los apartados a), b), c) y d) del artículo veintinueve se aplicarán reducidas proporcionalmente al número de días del año natural que integren el periodo impositivo".

Entendemos que el precepto es correcto en su previsión, tanto por lo que respecta a las deducciones que se reducen como a la inclusión sólo de determinadas deducciones. En cuanto a lo primero, es claro que la aplicación de las deducciones reguladas en las letras a), b), c) y d) del artículo 29

(deducciones personales y familiares y la deducción general), por su cuantía íntegra, en un periodo impositivo corto, supondría un tratamiento discriminatorio e inadecuado, y además, salvo en el caso de sujeto pasivo no integrado en una unidad familiar, permitiría la posibilidad de un doble cómputo de las mismas, al ser practicadas de nuevo en el periodo o periodos sucesivos hasta el 31 de diciembre (346). En cuanto a lo segundo, el resto de las deducciones de la cuota se adaptan a la duración del periodo de imposición de forma automática, porque al calcularse en función de la aplicación de renta al concepto correspondiente sólo se tendrá en cuenta la destinada a este fin durante el plazo de duración del periodo impositivo de que se trate (347).

Por lo demás, y aunque en alguna ocasión se ha relacionado esta medida con la prohibición de elevar al año las rentas del periodo impositivo corto (348), en nuestra opinión, y compartiendo la posición de Lasarte al respecto (349), se trata de dos cuestiones independientes, que responden a motivos claramente diferenciados, de manera que aunque tal elevación fuera ordenada por el legislador, seguiría estando justificada la reducción proporcional de las citadas deducciones al plazo de duración del periodo impositivo.

4. EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

A.- Planteamiento.

La extinción de la obligación tributaria plantea, como es sabido, una amplia problemática: desde la admisibilidad de formas de extinción no previstas en la LGT, a las particularidades de los esquemas normativos de la prescripción, pasando por los sujetos legitimados para el pago (350). Sin embargo, en relación con la unidad familiar, la especialidad en este punto queda referida al pago de la deuda, como medio normal y ordinario de extinción de la obligación tributaria.

En efecto, según el artículo 31,2 de la Ley del Impuesto, "Los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de rendimientos e incrementos de patrimonio previstos en el artículo séptimo, apartado tres de esta Ley...". Así pues, es esta específica responsabilidad en el pago del impuesto a lo que debemos referirnos en este lugar. Además, el citado precepto debe entenderse completado, por lo que a la obligación de pago se refiere, con lo prevenido en el artículo 24,5 y en el artículo 32 de la Ley, en los que se dispone la responsabilidad solidaria de los herederos y legatarios junto con los sujetos pasivos supérstites de la unidad familiar, lo que, dado los términos en que se encuentra regulado, ocasiona no pocos problemas.

Por otra parte, al referirnos aquí a la extinción de la obligación tributaria, aludimos única y exclusivamente a

la obligación tributaria principal u obligación tributaria en sentido estricto, dejando para un epígrafe posterior la referencia a otras obligaciones materiales distintas de la principal.

B.- La obligación de pago en el supuesto de unidad familiar: la responsabilidad solidaria de los sujetos que la integran. Observaciones críticas.

La adopción por el legislador de la unidad familiar como centro de configuración de situaciones jurídicas subjetivas, conlleva la necesidad de determinar el alcance de la adopción de dicho concepto en el ámbito normativo regulador del impuesto (351). A esta exigencia responde el artículo 31, 2 de la Ley (art. 133,1 del Reglamento), conforme al cual, el hecho de la pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar no sólo determina una particular forma de cuantificación de la deuda tributaria, sino también un modo peculiar de responder de la misma: los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar responden solidariamente del pago de la deuda tributaria, determinada conforme al régimen de acumulación previsto en el Impuesto. Como sabemos, ello supone que el Fisco puede dirigir su pretensión de cobro frente a cualquiera de aquellos sujetos, quien deberá responder del total importe de la deuda correspondiente a la acumulación de rentas de todos los miembros de la unidad familiar.

El precepto es diáfano en su contenido: se dispone la obligación solidaria de los sujetos pasivos integrados en la

unidad familiar, para el pago de la deuda tributaria, sin excepción alguna en función del régimen económico que rija el matrimonio (como hacía, sin embargo, el anterior IGRPF; recuérdese los supuestos de acumulación con prorrateo de la exacción), ni de ningún otro criterio (limitación de la responsabilidad de los hijos, por ejemplo).

Así las cosas, cuando se afirma, como hace Colmenar (352), que "la unidad familiar influye en la fijación del tipo tributario pero no en el pago de la deuda", se trata exclusivamente de una consideración "de lege ferenda", ciertamente digna de ser tenida en cuenta, pero que se aparta sustancialmente de la ordenación del tributo. La Ley prevé el prorrateo de la deuda tributaria, como sabemos, pero tal prorrateo tiene eficacia únicamente en la esfera interna, no frente a la Hacienda Pública. Frente a la Hacienda Pública, todos los miembros de la unidad familiar (cónyuges, padre, madre, hijos o hermanos sometidos a tutela) son indistintamente deudores, responsables solidarios, del total importe de la deuda, y no sólo vienen obligados al pago voluntario de la misma (Schuld), sino que también responden de ella en periodo ejecutivo (Haftung) (353). Adquiere así todo su significado la función de la unidad familiar como fórmula de garantía del crédito tributario, ya que no cabe encontrar otra explicación o justificación a esta extensión de la responsabilidad. Lo que cabe preguntarse, claro está, es si la protección del crédito tributario es suficiente justificación al respecto. En este sentido se manifiesta Martín Queralt, para quien, en este pun

to "se ha ido más allá de lo que en pura lógica jurídica podía esperarse. En efecto -continúa el citado profesor-, admitiendo el concepto de unidad familiar, la eficacia de dicho concepto debía quedar limitada al ámbito de la cuantificación de la deuda tributaria y, en el mejor de los casos, podía llegar a determinar una responsabilidad solidaria de los miembros de tal unidad familiar que se encontraran en condiciones normales, pero no... extenderse a otros supuestos... en los cuales la aplicación incondicionada del régimen de solidaridad no sólo se concibe como una garantía de la propia Hacienda Pública, ni supone sólo una clara desnaturalización del concepto de una institución tan dogmáticamente elaborada como es la de la solidaridad, sino que trasciende con mucho todos esos efectos para afectar frontalmente, desconociendo su eficacia, el ámbito de las relaciones reguladas por el Derecho de Familia y por el Derecho de Sucesiones" (354).

Aunque desde otra perspectiva, el problema ha sido también señalado por Stampa, con términos ciertamente expresivos, al decir: "hay algo que repugna cuando se contempla la posibilidad de que un niño responda de las deudas tributarias de su padre, o de las producidas en el patrimonio de otro hermano por la inepticia de su tutor. Y hay algo que extraña cuando se piensa en que pueda existir responsabilidad solidaria en un matrimonio que se gobierne en régimen de separación de bienes..." (355).

Por nuestra parte, y dejando a un lado la cuestión señalada por Martín Queralt en punto a la "desnaturalización"

del concepto de solidaridad (356), cuestión a la que ya nos hemos referido reiteradamente, no podemos sino compartir las opiniones expuestas, insistiendo en lo que consideramos una amplitud excesiva del régimen de responsabilidad previsto para el supuesto de unidad familiar. La cuestión no se plantea tanto por un reverencial respeto a las normas del ordenamiento jurídico privado, cuanto por el hecho de que la regulación del Impuesto verdaderamente desvirtúa determinadas disposiciones de aquél, que sin embargo, aparecen claramente justificadas y llenas de significación. Así, los preceptos del Código Civil relativos a la administración de los bienes de los hijos, y especialmente las limitaciones previstas en punto a actos de disposición de estos bienes (357), pueden verse obviadas simplemente mediante la omisión del cumplimiento de los deberes fiscales por parte de los padres, de manera que la responsabilidad haya de hacerse efectiva sobre el patrimonio de los hijos (358). Y análogas consideraciones pueden formularse respecto de los supuestos en que los cónyuges han optado por la separación de bienes como régimen económico que haya de regir su matrimonio.

La solución nos parece que debiera buscarse más que por una "vuelta" al sistema anterior del Impuesto, esto es, disponiendo el prorrateo de la exacción para determinados supuestos, por la vía de la limitación de la "responsabilidad" a la parte de cuota que corresponda individualmente, a semejanza de lo que se dispone en los párrafos 268 y siguientes de la Ordenanza Tributaria Alemana; en ellos, como hemos seña

lado ya en más de una ocasión, se prevé que los deudores solidarios pueden solicitar que la ejecución se limite para cada uno a la cuota parte correspondiente. Esta peculiar configuración de la responsabilidad solidaria que, como sabemos, contraria en cierto sentido lo que constituye la propia esencia de la solidaridad, permitiría armonizar las ventajas de la gestión y liquidación únicas con el respeto a la autonomía patrimonial de los componentes de la unidad familiar (359). Por otra parte, al ser, en principio, los miembros de la unidad familiar, deudores solidarios, en situaciones familiares que podemos llamar "normales" o no conflictivas, tampoco se plantearían problemas en orden al pago de la deuda tributaria. De hecho, la posibilidad de solicitar la ejecución separada, vendría a constituir una institución destinada a salvaguardar la autonomía patrimonial en situaciones familiares anómalas, evitando las posibles injusticias y, en ocasiones, perjuicios irreparables, que de la responsabilidad solidaria pudieran derivarse.

C.- La responsabilidad de los herederos y legatarios.

La sucesión en las relaciones tributarias constituye un tema polémico en punto a determinar si la transmisión "mortis causa" (360) de la deuda se produce a través de un mecanismo ajeno al Derecho civil, o si, por el contrario, el efecto de la transmisión de la deuda tributaria no adquiere una peculiaridad que permita reconducirla a un mecanismo jurídico distinto del común.

De acuerdo con lo dispuesto en nuestro ordenamiento, existen razones para pensar que tal transmisión se opera dentro del esquema de la sucesión civil; particularmente, por el hecho de que la solidaridad de los herederos por las deudas tributarias transmitidas a la muerte del causante, no deriva de la ley tributaria, ni tampoco del régimen del Código Civil previsto para las obligaciones con pluralidad de deudores, sino que esta solidaridad es consecuencia del régimen jurídico contemplado en el Código para la herencia. Los artículos 1084 y 1085 del citado cuerpo legal disponen que los herederos responden solidariamente de las obligaciones del causante, y estos preceptos son directamente aplicables al ámbito tributario (361), ya que la deuda tributaria forma parte del patrimonio del causante y, por tanto, está sometida al régimen jurídico común (362).

La Ley del Impuesto se refiere al supuesto de transmisión de obligaciones pendientes en su artículo 32, disponiendo que se transmitirá, con exclusión de las sanciones, a los herederos y legatarios, sin perjuicio de lo que establece el Código Civil para la herencia aceptada a beneficio de inventario (363). Junto a esta norma general, el artículo 24,5 de la propia Ley dispone que "Los herederos y legatarios estarán solidariamente obligados, frente a la Hacienda Pública, con los sujetos pasivos supérstites de la unidad familiar, y ocuparán, respecto a éstos, el lugar del causante a efectos del prorrateo regulado en el artículo treinta y uno de la Ley".

El primer problema que se plantea en este punto es pre

cisamente el sentido que pueda tener esta norma, o lo que es lo mismo, la razón por la cual el legislador haya sentido la necesidad de disponer un precepto específicamente dedicado a la sucesión "mortis causa" del sujeto pasivo incluido en una unidad familiar. Ciertamente, el artículo 24,5 se limita a declarar que los herederos y legatarios responden solidariamente junto con los miembros de la unidad familiar, lo que no es en modo alguno necesario formular específicamente, puesto que ello es así en virtud de la norma general del Impuesto, preceptuada por el artículo 32. Asimismo, el segundo mandato contenido en el número 5 del artículo 24, según el cual los herederos y legatarios ocupan el lugar del causante a efectos del prorrateo a que se refiere el artículo 31 de la Ley, tampoco supone novedad alguna, puesto que "desde el momento que los sujetos citados suceden al fallecido en sus obligaciones tributarias, tal subrogación es una lógica consecuencia jurídica que tampoco hubiera necesitado de una declaración expresa" (364).

La diferencia esencial que cabe apreciar entre ambos preceptos se concreta en que mientras el artículo 32 excluye la transmisibilidad de las sanciones, tal exclusión no se contiene en el artículo 24,5. Ahora bien, ¿qué virtualidad cabe asignar a esta "ausencia de exclusión"? ¿Puede derivarse de ello que los herederos y legatarios de un sujeto pasivo incluido en una unidad familiar responden también de las sanciones?. En principio, y dado el tenor de la norma, así como el hecho de que se trata de una norma especial de la unidad famili

liar, frente a la más general del artículo 32, la respuesta afirmativa puede entenderse fundada. También abonaría esta postura el hecho de que, como diremos más adelante, la responsabilidad solidaria de los sujetos pasivos incluidos en la unidad familiar, alcanza a las sanciones pecuniarias, con independencia de que sean de cuenta del responsable o responsables de las mismas a efectos del prorrateo (art.31,4), de manera que bien pudiera entenderse que al ocupar los herederos y legatarios "el lugar del causante a efectos del prorrateo" ello supone igualmente que ocupan su lugar en punto a la responsabilidad de la obligación tributaria, y, por tanto, responden también de las sanciones.

Tal conclusión, sin embargo, nos parece excesiva a la vista del artículo 32, que expresamente se refiere a la transmisión "mortis causa" de obligaciones tributarias pendientes; dicho con otras palabras, no hay apoyo legal suficiente, en nuestra opinión, para derivar un distinto régimen en cuanto se refiere a la transmisibilidad de sanciones, según se trate de la sucesión de un sujeto pasivo individual o de un sujeto pasivo miembro de una unidad familiar. Cuestión distinta es que los miembros de la unidad familiar, como sujetos pasivos solidarios que son, y con el alcance de responsabilidad previsto en la Ley, deban responder -como tales sujetos pasivos, insistimos-, de las sanciones pecuniarias de las que fuese responsable el miembro fallecido, con independencia de que sean herederos o legatarios de éste.

En definitiva, puede afirmarse, siguiendo la opinión

del profesor Lasarte respecto al artículo 24,5, que se trata "de una norma de cierto mérito pedagógico, que no supone innovación alguna de lo establecido en general por los artículos 31 y 32 de la Ley" (365). Y ello es así aunque el precepto se relacione exclusivamente con la deuda correspondiente al periodo impositivo que acaba con la muerte del causante, lo que es lógico dado el contexto en que aquél está ubicado (366), puesto que de igual forma se trata de una deuda tributaria "pendiente".

La opinión de que el artículo 24,5 no añade nada nuevo se confirma teniendo en cuenta su nulo desarrollo reglamentario (367), pues, en efecto, el Reglamento se limita a recoger el contenido del artículo 32 de la Ley, en el artículo 136, pero no se dispone un precepto análogo al 24,5 al regularse el periodo impositivo inferior al año (arts. 107 y 108). Quizás la única finalidad del precepto objeto de comentario pueda concretarse en la "aclaración" de la responsabilidad solidaria de los herederos y legatarios junto con los sujetos pasivos supérstites de la unidad familiar, pero ello igualmente se deriva de lo preceptuado en el artículo 32, como pone de relieve Lasarte (368). En consecuencia, la responsabilidad de los herederos y legatarios que suceden a un sujeto pasivo miembro de una unidad familiar, debe encuadrarse dentro de la norma general prevista en el artículo 32, relativo a transmisión de obligaciones tributarias pendientes.

En este orden de consideración, el problema fundamental que se plantea es la atribución de responsabilidad a los

legatarios. Como hemos dicho, los herederos y legatarios están obligados solidariamente frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la totalidad de las rentas acumuladas de los miembros de la unidad familiar. Esto es, el Fisco puede dirigirse a aquellos para exigirles tanto la deuda que corresponde al fallecido como la que debe ser soportada por los miembros de la unidad familiar, con excepción de las sanciones, y por ello se declara que ocupan respecto de estos el lugar del causante a efectos del prorrateo.

Esto, que es acorde respecto de la figura del heredero, tal como viene configurada por el Código Civil -con independencia, claro está, de las consideraciones que "de lege ferenda" pueden formularse a esta responsabilidad solidaria del heredero por la deuda correspondiente a la unidad familiar-, rompe, sin embargo, el esquema básico respecto de la figura del legatario. En efecto, de acuerdo con la normativa del Código Civil, las deudas de la herencia sólo afectan a los sucesores a título universal, con la limitación o excepción prevenidas para la herencia aceptada a beneficio de inventario (369). El legatario es un sucesor a título particular (370), que no asume la titularidad de un patrimonio (bienes y deudas, derechos y obligaciones), sino que es un puro perceptor de bienes, un sucesor en relaciones jurídicas concretas. El legatario es un simple adquirente de derechos patrimoniales -reales o de crédito-, y en esa adquisición agota todas sus relaciones con el heredero o la sucesión del causan

te (371).

La atribución de responsabilidad al legatario por las deudas tributarias pendientes, establecida en el artículo 32 de la Ley, es ciertamente problemática, y nada resuelve la aclaración del artículo 136 del Reglamento, según el cual las obligaciones tributarias se transmiten sin perjuicio de lo que establece el Código Civil para los legados y la herencia aceptada a beneficio de inventario, por cuanto, precisamente, lo que ocurre, como decimos, es que de acuerdo con el Código Civil, el legatario no asume el pago de deudas más que en unos supuestos excepcionales (372). Sólo en el caso de que hubiese heredero universal, y toda la herencia estuviere distribuida en legados, "se prorratarán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa" (373).

Por esta razón, Martín Queralt propone no admitir la responsabilidad del legatario por deudas tributarias, salvo en el caso apuntado de que toda la herencia se distribuya en legados, si bien, como reconoce, la interpretación literal del artículo 32 de la Ley del Impuesto lleva a una conclusión distinta, desconociendo lo dispuesto por el Código Civil (374). También Lasarte se ha pronunciado sobre este problema, entendiendo, a tenor del desarrollo reglamentario, que la responsabilidad del legatario alcanza sólo hasta el valor del legado, aunque, como es claro, el beneficio de inventario a que se refiere el Reglamento sea un régimen exclusivo del heredero a título universal (375).

Ambas interpretaciones intentan armonizar lo dispuesto en la Ley del Impuesto con el régimen del Código Civil, y desde luego, el limitar la responsabilidad del legatario en los términos propuestos por el profesor Lasarte es una exigencia mínima, que puede entenderse perfectamente acogida en el artículo 136 del Reglamento. No obstante, sería deseable que se modificase este punto, en el sentido señalado por el profesor Martín Queralt, de manera que sólo en el supuesto de que la herencia se distribuya en su totalidad en legados pudiera exigirse responsabilidad al legatario por las deudas tributarias pendientes.

Por último, para terminar este punto, no resta sino aclarar que por obligación tributaria "pendiente" hay que entender no sólo aquellas que, habiendo sido liquidadas y notificadas se encuentren pendientes de pago, sino también quéllas otras que, habiéndose producido el hecho imponible generador de las mismas, se encuentran "pendientes" de ser liquidadas (376).

5. LA DECLARACION TRIBUTARIA.

A.- El deber de declarar.

La aplicación del tributo, como es sabido, da lugar a una pluralidad de situaciones jurídicas subjetivas cuya amplia tipología puede reconducirse a dos categorías básicas: obligaciones y deberes tributarios (377). Entre las situaciones jurídicas de contenido obligacional destaca el protagonismo de la obligación tributaria, a la que hasta ahora nos hemos referido. Entre los deberes tributarios destaca asimismo el deber de declarar, al que corresponde referirnos en este momento (378).

Antes de entrar a analizar la concreta regulación de este deber en relación con la unidad familiar, conviene recordar algunas de las características del mismo (379), que han de sernos de utilidad a efectos del planteamiento que después se desarrolla.

El deber de presentar declaración tributaria por un impuesto tiene su propio presupuesto de hecho, que no tiene que coincidir necesariamente con el hecho imponible o hecho generador del tributo. "Por otro lado, ese deber no sólo puede ser anterior al nacimiento de una auténtica obligación tributaria material, sino que incluso puede exigirse con independencia de que llegue a darse una obligación tributaria efectiva. Se trata, en general, de un deber autónomo, y no, por lo tanto, accesorio de ningún tipo de deber u obligación principal" (380).

El deber de declarar tiene sus propias reglas en relación a la atribución de subjetividad, de manera que la persona a la que incumbe su cumplimiento tampoco coincide necesariamente con el sujeto pasivo de la obligación tributaria (381). Con carácter general puede afirmarse que "Dicho deber se establece por la ley a cargo de uno o varios interesados en el procedimiento de gestión tributaria correspondiente" (382).

Es necesario distinguir el deber de declarar, entendido en sentido amplio, de la declaración "stricto sensu", por cuanto aquél comprende, además de ésta, otras prestaciones, tales como las comunicaciones de datos y autoliquidación (383). Por su parte, el acto de la declaración (384) "es fundamentalmente una manifestación de conocimiento o de ciencia, aunque pueda contener eventualmente manifestaciones de voluntad" (385).

El deber de declarar aparece fundamentalmente regulado, en la Ley 44/1978, dentro de su artículo 34, primer artículo del Capítulo IX, dedicado a la "Gestión del impuesto". Como ha puesto de relieve Palao, la técnica de este artículo "deja mucho que desear. Dedicado en su mayor parte a regular la declaración del impuesto, aborda, sin embargo, otras cuestiones que nada tienen que ver con ésta, como son la solidaridad de los miembros de la unidad familiar en las sanciones tributarias y determinados deberes que afectan a las sociedades en régimen de transparencia fiscal. Las normas que sobre estas materias se contienen en este artículo hubieran debido

llevarse a otros lugares sistemáticamente más adecuados. Esta heterogeneidad de contenido convierte en absurdo el encabezamiento del artículo" (386).

Por otra parte, y por lo que a unidad familiar se refiere, la sujeción al deber de declarar no debe confundirse con la exigencia de declaración conjunta a que se refiere el artículo 139,1 del Reglamento. "Dicha declaración se exige... en todos los supuestos en que los sujetos pasivos están integrados en una unidad familiar y responde al régimen de tributación conjunta a que esta última aparece sometida en la normativa del impuesto; pero ello no implica que el deber de declarar recaiga sobre todos los individuos miembros de la familia, sino sólo sobre aquellos que tienen capacidad de obrar" (387).

a) Presupuesto de hecho del deber de declarar.

Del artículo 34,1 de la Ley, y 138,2 del Reglamento (388) se deduce que el presupuesto de hecho del que surge el deber de declarar consiste en la obtención de rendimientos e incrementos de patrimonio en cuantía superior, en su conjunto, a 300.000 pesetas anuales. "Estas disposiciones -dice Soler Roch- revelan la autonomía del ámbito del deber de declarar respecto de la obligación tributaria principal, ya que el hecho imponible que origina esta última no aparece, en principio, delimitado cuantitativamente" (389). La Ley no aclara si tal límite queda referido a rendimientos brutos o ne-

tos (390), si bien el Reglamento dispone (art. 138,2,segundo párrafo) que "cuando los ingresos procedan de actividades empresariales, profesionales o artísticas se computarán sólo los rendimientos netos". Luego, "a sensu contrario", respecto de los rendimientos del trabajo y del capital, en sus distintas modalidades, el límite de 300.000 pesetas hay que referirlo a los ingresos brutos.

El RDL 2/1984, de 28 de marzo (BOE de 14 de abril), ha dispuesto, para el ejercicio correspondiente a 1983, la elevación de dicho límite a 500.000 pesetas, "siempre que provengan exclusivamente del trabajo y del capital mobiliario, sin perjuicio del régimen vigente para ingresos procedentes de otras fuentes. A efectos de la determinación del límite anterior no se computarán los rendimientos procedentes de la vivienda propia que constituya el domicilio habitual de los declarantes". Asimismo, para 1983, y de acuerdo con la OM de 14 de abril de 1984 (BOE de 16 de abril), "También deberán presentar declaración aquellas personas físicas con derecho a devolución por razón de retenciones o pagos fraccionados realizados a cuenta del Impuesto, a efectos de que por la Administración se tramite la correspondiente devolución cuando proceda" (391).

La importancia de la figura de la unidad familiar se manifiesta también en este punto, ya que, a efectos de los anteriores límites cuantitativos, deben computarse, en su caso, todos los ingresos de la unidad familiar (art. 34,1 de la Ley, 138,2 del Reglamento y art. único del RDL 2/1984).

Esto es, el ámbito del deber de declarar se determina, no con relación al sujeto pasivo-persona física, sino con relación a la unidad familiar, de donde se deduce, como expone Sánchez Serrano, que "la unidad familiar se configura como uno de los elementos del presupuesto de hecho del deber de declarar" (392).

b) Titularidad del deber de declarar.

Cuando el sujeto pasivo es una persona física aislada, la atribución del deber de declarar no plantea problema alguno. Por el contrario, en el supuesto de que el sujeto pasivo pertenezca a una unidad familiar aparecen una pluralidad de personas interesadas en el procedimiento de gestión tributaria, existiendo muy diversas posibilidades de configurar la titularidad del deber de declarar (393). El legislador, en este punto, ha optado por atribuir tal titularidad a las personas que tienen capacidad de obrar según el ordenamiento jurídico privado (394). Concretamente, la normativa del impuesto dispone como obligados a declarar los siguientes:

-El cónyuge viudo (art. 34,2 de la Ley y 139,1,b) del Reglamento).

-El cónyuge separado (art. 34,2 de la Ley y 139,1,b) del Reglamento).

-El padre o madre solteros (art. 34,2 de la Ley y 139,1,b) del Reglamento).

-El cónyuge capaz, cuando el otro sea incapaz (art.

34,3 de la Ley y 139,1,a) del Reglamento). Por incapacidad hay que entender aquí la legal declarada judicialmente. En este caso, suscribirá la declaración el representante legal del incapaz (art. 44 de la LGT, al que se remite el art. 34,3 de la Ley y 139,2 del Reglamento), que en muchos casos será el otro cónyuge. La incapacidad de un cónyuge no es, por tanto, una causa de excepción a la unicidad de la declaración, sino al deber de suscripción de la misma por parte de ambos cónyuges, si bien en nombre del incapaz lo hará quien asuma su representación legal (395).

-Ambos cónyuges cuando los dos sean capaces (art. 34,3 de la Ley y 139,1,a) del Reglamento).

-A ello debe añadirse que en el caso de unidad familiar constituida por hermanos sometidos a tutela, el Reglamento (art. 139,1,c), impone al tutor el cumplimiento del referido deber.

Por lo demás, debe subrayarse que en los supuestos en que el deber corresponde a ambos cónyuges el cumplimiento por uno no libera al otro, sino que se exige el cumplimiento por parte de ambos; esto es, no se dispone ningún tipo de "solidaridad formal", ni aún limitada al ámbito de la sociedad conyugal. La solución nos parece correcta, ya que lo contrario iría en contra de la equiparación jurídica de los cónyuges, y no vemos que ello suponga graves inconvenientes en punto a la simplificación de los deberes tributarios (396).

c) Objeto del deber de declarar.

El objeto de deber de declarar, siguiendo a Sánchez Serrano (397), difiere según los supuestos más arriba señalados. Cuando se trate de deberes de declarar a cargo de cónyuges separados o viudos, padres o madres solteros, y cónyuges capaces cuando el otro sea incapaz y aquél ostente la representación legal de éste, debe declararse por ellos todos los datos referentes a la unidad familiar: esto es, tanto los proprios como los correspondientes a los demás miembros de la unidad familiar. Asimismo, respecto de los tutores, igualmente deben declarar los datos correspondientes a todos los hermanos tutelados.

En los casos de declaraciones separadas por discrepancia, el artículo 140 del Reglamento indica que "los sujetos pasivos... presentarán declaraciones individuales de sus proprios elementos de renta y de los restantes sujetos de la unidad familiar".

Cuando se trate de declaraciones conjuntas de ambos cónyuges, cada uno de ellos está obligado a declarar los datos referentes a las rentas propias y a las circunstancias que le afecten individualmente; mientras que lo están ambos conjuntamente con respecto a la parte de renta y a las circunstancias que les sean comunes. Así se desprende del artículo 34,3 de la Ley. Este distinto alcance de la responsabilidad de los cónyuges en relación con lo declarado no ha sido recogido ni desarrollado por el Reglamento, en contra de lo

que generalmente suele hacerse. Sin embargo, la norma puede plantear no pocos problemas interpretativos, fundamentalmente en los casos en que exista desacuerdo sobre el contenido de la declaración (398). Además, y aparte de lo difícil que pueda resultar el delimitar los datos o circunstancias "propios" de los "comunes", queda sin resolver la cuestión de a quien incumbe, en las declaraciones conjuntas por ambos cónyuges, declarar los datos o circunstancias referentes a los demás miembros de la unidad familiar; a no ser que se considere que estos últimos son datos comunes (399). Verdaderamente no se entiende muy bien el sentido de este precepto, y tampoco se obtiene luz alguna sobre este punto, de los modelos de declaración, que no prevén esta distinción entre datos o elementos de hecho comunes y específicos de cada cónyuges, como ha señalado Palao (400).

d) Modalidades de cumplimiento.

Cuando el deber de declarar viene atribuido a una sola persona (casos del cónyuge viudo o separado, padre o madre soltero o el tutor), el cumplimiento de aquél no plantea problemas específicos. Pero cuando los obligados a declarar son ambos cónyuges, existen las siguientes posibilidades respecto al cumplimiento del deber de declarar:

a') Declaración única suscrita por ambos cónyuges.

Dentro de este supuesto debe diferenciarse, a su vez, dos posibilidades: que haya acuerdo respecto al contenido de

la declaración, o que no se dé este acuerdo.

El caso de declaración única suscrita por ambos cónyuges, de común acuerdo acerca de su contenido, es la modalidad que podemos llamar normal y deseable desde el punto de vista legal. La firma por ambos y el común acuerdo pueden producirse bien desde el primer momento, bien subsanándose el defecto inicial de falta de firma según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo, bien habiendo mediado requerimiento administrativo al cónyuge que hubiese dejado de firmar la declaración (art. 166,1 y 2 del Reglamento).

Cuando los dos cónyuges suscriben la declaración única pero con discrepancia acerca de su contenido, "deberán hacer constar en ella las circunstancias y datos concretos que motiven y reflejen la discrepancia" (art. 34,3 de la Ley y 140 del Reglamento). La discrepancia queda "penalizada" en cierto sentido, pues en estos casos, "la Administración girará liquidación provisional única con el apoyo de los datos declarados que proporcionen una cuota más alta" (401).

b') Declaración única suscrita por uno solo de los cónyuges.

El supuesto de declaración única suscrita por uno solo de los cónyuges puede darse en los casos siguientes:

-Cuando exista imposibilidad de hecho de que el otro cónyuge la suscriba (art. 34,4 de la Ley); es el caso, por ejemplo, de que uno de los cónyuges reside en el extranjero.

-Cuando uno de los cónyuges ostente la representación voluntaria del otro. La Ley y el Reglamento (arts. 34,3 y 139, 2, respectivamente), se remiten a los artículos 43 y 44 de la LGT, relativos a la representación voluntaria y a la legal, como es sabido. Sin embargo, suprimida la licencia marital y dado que entre dos cónyuges capaces sólo cabe la representación voluntaria, es este último supuesto, en principio, el que propiamente debe incluirse como caso de declaración única suscrita por uno solo de los cónyuges. Ahora bien, dado que en caso de incapacidad de uno de los cónyuges, como hemos visto, corresponderá cumplir el deber de declaración a quien asuma la representación legal de aquél, que generalmente será el cónyuge capaz, viene a darse una coincidencia de hecho entre el supuesto de representación legal y voluntaria a que se refiere la normativa del Impuesto, en el sentido, de que en ambos casos normalmente nos encontraremos con que la declaración única es suscrita por uno solo de los cónyuges.

c') Declaraciones separadas.

La posibilidad de que los cónyuges presenten declaraciones separadas se prevé en la Ley del Impuesto como algo excepcional: cuando el desacuerdo sobre el contenido de la declaración haga imposible la actuación conjunta, en cuyo caso, "presentarán declaraciones individuales de sus propios elementos de renta y de los restantes sujetos de la unidad familiar". En estos casos, además de la vinculación de la liquidación provisional a los datos que proporcionen la cuota

más alta, se dispone un recargo del 15 por ciento sobre la cantidad a ingresar, una vez realizadas todas las deducciones que procedan (art. 34,3 de la Ley y 140,1 y 2 del Reglamento).

Como se ha señalado en más de una ocasión, la aplicación práctica de estas normas presentan dificultades casi insuperables, suponiendo que los supuestos previstos por la Ley llegaran alguna vez a verificarse (402). La declaración de que en el caso de declaraciones separadas cada una de ellas comprenda los elementos de renta propios y de los restantes miembros de la unidad familiar, lleva inexorablemente a una duplicidad del pago del impuesto en la autoliquidación (403). En tales casos, como ha señalado Palao, no hay "otra solución que los propios cónyuges o cada uno de ellos insten de la Administración la práctica de la liquidación provisional prevista por la Ley, compensándose con la cuota resultante de ésta las calculadas en las dos autoliquidaciones y devolviéndose a los contribuyentes (¿a cuál de los dos?) el probable exceso, como prevé el artículo 141,1 del Reglamento" (404).

La presentación de declaraciones separadas también puede darse como consecuencia de la imposibilidad de hecho de suscribir declaración única, precepto al que nos referiremos separadamente.

Por último, los artículos 140 y 141 del Reglamento extienden las consecuencias previstas por la Ley para el caso de desacuerdo entre los cónyuges a todos los supuestos de uni

dad familiar. En opinión del profesor Palao se trata de una extensión ilegal (405). "La no admisibilidad por la Ley de declaraciones individuales en los demás tipos de unidad familiar se explica fácilmente por el hecho de que en éstos los miembros menores de edad de la misma están sometidos a la autoridad del padre, madre o tutor, que decidirán en caso de discrepancia, sin perjuicio de las acciones que en el orden privado puedan corresponder al menor. Prueba de ello es que en el caso de la familia en la que existe el matrimonio el derecho a formular la declaración separada no se reconoce más que a los cónyuges y no a los hijos" (406).

- e) Imposibilidad de hecho de suscribir la declaración única.

El artículo 34,4 de la Ley dispone que "Cuando exista imposibilidad de hecho de suscribir declaración única, corresponderá al cónyuge o cónyuges declarantes manifestar, bajo su responsabilidad, la causa de dicha imposibilidad". Como sabemos, la imposibilidad de hecho de suscribir declaración única puede dar lugar a declaraciones separadas o a declaración única suscrita por un solo cónyuge. Ahora bien, el artículo 34,4 de la Ley no ha sido desarrollado reglamentariamente, y no encontramos ningún precepto legal ni reglamentario en que se determinen las consecuencias jurídicas de esta imposibilidad (407). En los preceptos referentes al tratamiento de las declaraciones separadas, al desacuerdo en la declaración única o a la falta de firma de un cónyuge en la declara-

ción, no se hace discriminación alguna con relación al supuesto de "imposibilidad de hecho" previsto en el artículo 34,4 de la Ley; y, por otro lado, la liquidación provisional única a realizar por la Administración con apoyo de los datos declarados que proporcionen la cuota más alta y el recargo del 15 por ciento a aplicar en los casos de declaraciones separadas, se disponen expresamente, tanto en la Ley como en el Reglamento, únicamente para el caso de que la presentación de tales declaraciones se deba a falta de acuerdo en el contenido de la declaración, pero no respecto de la imposibilidad de hecho de presentar declaración única.

Coincidimos con Sánchez Serrano (408) en que a falta de precepto legal expreso son aplicables a este supuesto cuantas consideraciones se han hecho por la doctrina acerca de la imposibilidad sobrevenida, e incluso de la dificultad extraordinaria, como causas de extinción de las obligaciones (409). Por tanto, en los casos de imposibilidad de hecho o de dificultad extraordinaria (por ejemplo, en casos de abandono familiar), no cabría jurídicamente sancionar ni "penalizar", en los términos anteriormente expuestos, el cumplimiento del deber, extinguido o inexistente en tales casos, de suscribir declaración única.

No obstante, el problema que se plantea es la necesidad de delimitar el supuesto de imposibilidad de hecho previsto en el artículo 34,4 de la Ley, de la "imposibilidad de actuación conjunta" motivada por el "desacuerdo", a que se refieren los artículos 34,3 de la Ley y 140 del Reglamento (410).

B.- La declaración simplificada.

La declaración del Impuesto sobre la Renta puede ser de dos clases: ordinaria y simplificada (art. 35,1 de la Ley y 144,1 del Reglamento). La declaración simplificada no presenta especiales problemas. La declaración simplificada sí requiere un comentario, especialmente por lo que se refiere a los límites de aplicación de la misma.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 144 del Reglamento, cuya redacción ha sido modificada por el RD 351/1984, de 25 de enero (BOE de 24 de febrero), la declaración simplificada "será aplicable a aquellos sujetos pasivos integrados o no en unidades familiares cuyos rendimientos netos del trabajo, en su caso acumulados, no excedan de 1.500.000 pesetas, siempre que no tengan otros rendimientos netos adicionales que no sean derivados de vivienda propia que constituya domicilio habitual del o de los declarantes. Si los rendimientos adicionales fueran derivados de la indicada vivienda, el límite anterior podrá alcanzar, en su conjunto, la cifra de 1.590.000 pesetas".

Por otra parte, la Orden de abril de 1984 dispone, para el ejercicio de 1983, que también podrán presentar declaración simplificada quienes no rebasando el límite de 1.590.000 pesetas anuales, computándose, a estos efectos, en su caso, todas las rentas de la unidad familiar, perciban, además de las rentas de trabajo personal y las imputables a la vivienda, rentas exclusivamente de las siguientes fuentes: pensio-

nes y haberes pasivos percibidos por personas que no generaron el derecho a su percepción, valores mobiliarios de renta fija o variable, hasta 500.000 pesetas de nominal total, intereses de cuentas corrientes y de ahorro, actividades profesionales y artísticas sometidas a estimación objetiva singular y actividades empresariales sometidas a estimación objetiva singular, sistema simplificado (411).

Esta ampliación del ámbito de sujetos que pueden acogerse a la declaración simplificada es acordada por el Ministerio de Hacienda en desarrollo de la autorización concedida por el artículo 144,3 del Reglamento. Además, el círculo de destinatarios a los que es aplicable el régimen de declaración simplificada ha ido ampliándose para cada ejercicio, lo que supone un régimen inestable e inseguro de la materia que ha sido puesto de relieve por Martín Queralt: "Cuál es la razón para que, de una vez por todas, no se establezca, con carácter general, el status de las fuentes de renta cuyos titulares pueden acogerse al régimen de declaración simplificada? ¿Por qué encontrar tan gratuita y absurdamente una maraña legislativa ya de por sí confusa y de difícil entramado? ¿Cuál es la razón para que, como ocurre con el periodo impositivo de 1981 (situación que se reitera para 1983), en un Decreto se establezca la escala aplicable a la declaración simplificada y en otra disposición -una OM- se establezca y regule quiénes son los sujetos que, por razón del origen de sus rentas, pueden acogerse a ese régimen?. Realmente no tiene explicación" (412).

6. REFERENCIA A OTRAS OBLIGACIONES EN RELACION CON LA UNIDAD FAMILIAR.

Como sabemos (413), la eficacia de la unidad familiar en orden a la específica configuración de las situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar la aplicación del IRPF no se agota en el contenido de la obligación tributaria principal. La pertenencia del sujeto pasivo a una unidad familiar influye igualmente sobre otras situaciones jurídicas de contenido obligacional que se desarrollan en el fenómeno tributario. En este sentido, y siguiendo al respecto la clasificación propuesta por la profesora Soler Roch (414), la eficacia de la unidad familiar es apreciable tanto sobre las obligaciones tributarias a cuenta, como sobre las obligaciones accesorias y presenta, además, una especial importancia con relación a las obligaciones extratributarias. De ello nos ocupamos a continuación.

A.- Obligaciones a cuenta.

Las obligaciones tributarias a cuenta consisten en la entrega de sumas de dinero eventualmente a título definitivo de tributo; carecen de naturaleza contributiva y se definen en relación la obligación tributaria principal. Tienen una finalidad puramente garantista y se caracterizan fundamentalmente por la dependencia, entendiendo por tal el que sus efectos jurídicos van necesariamente referidos a la obligación tributaria principal que ha de surgir en el futuro. Nacen de un presupuesto de hecho autónomo respecto al de la obligación

tributaria, y también con independencia de que ésta llegue a nacer en el futuro. Igualmente hay autonomía respecto del sujeto pasivo (415).

Las obligaciones a cuenta constituyen una institución básica en el IRPF y, en general, en todo sistema impositivo basado en los impuestos personales, puesto que en ellos es necesario arbitrar un mecanismo que permita, por un lado, evitar problemas de liquidez a los contribuyentes a la hora de satisfacer el impuesto, facilitándoles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la adecuación de la presión fiscal al ritmo de obtención de los rendimientos, y, por otro lado, satisfacer una serie de objetivos complementarios del interés público en la realización del crédito tributario, como son, básicamente, garantizar su percepción, facilitar la gestión del impuesto y asegurar la regularidad en el nivel recaudatorio (416).

Las obligaciones a cuenta en el IRPF se satisfacen a través de dos mecanismos: las retenciones y el pago fraccionado. En ambos casos, la presencia de una unidad familiar conlleva determinados efectos, que exponemos seguidamente.

a) Las retenciones: determinación de su cuantía.

El análisis de la retención a cuenta suscita diversas cuestiones: naturaleza jurídica de la retención, personas obligadas a retener, rentas en que es practicable la retención y cuantía de la misma (417).

Sin embargo, en relación con el tema objeto de nuestro estudio lo que nos interesa es la influencia de las circunstancias personales y familiares en la determinación de la cuantía de la retención. Según dispone el artículo 36,1 de la Ley, "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario podrá ser objeto de retención en la fuente, teniendo en cuenta determinadas circunstancias personales y familiares previstas en las letras a) a d), ambas inclusive, del artículo veintinueve de esta Ley". Aunque, ciertamente, la situación familiar del contribuyente influye en el cálculo de la cantidad a retener, no es el único criterio para determinar tal cuantía y, además, tampoco se aplica para todas las categorías de rentas sujetas a retención (418). Concretamente, y por lo que a esta última cuestión se refiere, a las rentas del capital mobiliario se les aplica un tipo fijo de retención, independiente por completo de aquellas circunstancias personales y familiares a que se refiere el artículo 36,1 de la Ley del Impuesto. En el Reglamento del Impuesto este tipo es del 15 por ciento (art. 148,b) (419), si bien el tipo aplicable durante 1984, y según lo dispone el artículo 33 de la Ley de Presupuestos para este año, es del 18 por ciento. De los rendimientos del capital mobiliario se excluyen, a estos efectos, las pensiones recibidas por persona distinta de la que generó el derecho a las mismas, a las que se aplican los porcentajes correspondientes a las rentas del trabajo personal (art. 148,b, del Reglamento).

Existen, además, determinadas normas que prevén porcentajes específicos de retención para supuestos concretos, lo que aparece regulado en el artículo 148 del Reglamento, si bien su contenido ha sido posteriormente modificado por el RD 1261/1983, de 27 de abril, modificado, a su vez, por el RD 307/1984 de 8 de febrero (420). De todo ello, resultan las siguientes reglas:

-Cuando los rendimientos satisfechos sean contraprestación de una actividad profesional, artística o deportiva, se aplicará el tipo de retención del 5 por ciento sobre los ingresos íntegros.

-A los agentes vendedores del cupón pro-ciegos, se les retendrá el 4 por ciento.

-En caso de contrato de temporada inferior al año, siempre que no se trate de trabajadores fijos por obra, la retención se aplicará al tipo del 5 por ciento.

-A las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces, cualquiera que sea la cuantía de aquéllas, se les aplicará el tipo del 25 por ciento.

Así pues, con las salvedades y excepciones expuestas, las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en orden a la determinación de la cuantía de las retenciones, sólo se tienen en cuenta para las rentas del trabajo, a las que se asimilan, a estos efectos, las pensiones recibidas por persona distinta de la que generó el derecho a las mismas, pensiones que se consideran, no obstante, rentas del capital,

según el artículo 54,1,j) del Reglamento.

La retención correspondiente a este grupo de rendimientos (421) se calcula aplicando el porcentaje que resulte de las tablas contenidas en el artículo 157 del Reglamento. Las tablas vigentes han sido establecidas por el RD 1261/1983, de 17 de abril (BOE de 20 de mayo), el cual, por una parte, modifica los porcentajes de retención y, por otra, crea una nueva tabla especial para las pensiones y haberes pasivos, con el fin de evitar el exceso de retenciones anteriormente soportado por las pensiones más modestas, según se declara en el preámbulo del mismo. No obstante, la tabla de retenciones para pensiones y haberes pasivos ha sido modificada por el RD 307/1984, de 8 de febrero (BOE de 18 de febrero). Con todo, hemos de constatar que en ella el porcentaje de la retención se calcula únicamente en función del importe de la retribución anual, sin tenerse en cuenta la situación personal del contribuyente, y, en este sentido, también debe entenderse rectificada la consideración anterior respecto a la influencia de las circunstancias personales y familiares en esta materia.

Por otra parte, existe una tabla general de retenciones y una tabla específica para familias numerosas de honor. Esta última tiene carácter transitorio, por cuanto es consecuencia de lo establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley, de la cual nos hemos ocupado al analizar las deducciones de la cuota. De cualquier forma, lo importante es que en ambos casos la cuantía de la retención se fija en

función de dos variables: el importe de la retribución y las circunstancias familiares del contribuyente. Por lo que a esta última variable se refiere, han de tenerse en cuenta las siguientes reglas:

1ª) La situación familiar que determina el porcentaje de las tablas que ha de aplicarse es la existente el día primero del periodo impositivo (art. 149,1,a, del Reglamento).

2ª) El número de hijos a tener en cuenta es el de aquellos por los que se tenga derecho a la deducción prevista en el artículo 121, apartado 2 del Reglamento (art. 157,4 del Reglamento, en su redacción dispuesta por el RD 1261/1983).

3ª) En el supuesto de que ambos cónyuges obtengan rendimientos del trabajo personal o procedentes de actividades profesionales o artísticas, según el artículo 149,1,h) del Reglamento, las circunstancias familiares sólo se considerarán en uno de ellos, a opción de los mismos. Como advierte Palao (422), la referencia a los rendimientos de actividades profesionales o artísticas carece de sentido, puesto que el porcentaje de retención es fijo en estos casos, como hemos dicho. Por otra parte, la señalada opción se ejercita mediante manifestación ante el pagador o pagadores de los respectivos rendimientos (art. 149,1,h, del reglamento), manifestación que ha de hacerse por escrito, según el apartado 2,3 de la Orden de 23 de diciembre de 1978. Esta Orden, como hemos señalado en otro lugar (423), se declara subsistente por la disposición final tercera del Reglamento, en cuanto no se oponga a lo dispuesto en el mismo.

Asímismo, y según la citada Orden de 23 de diciembre de 1978 (apartado 2,5), "En los casos de nulidad, disolución del matrimonio, separación judicial o de hecho se computarán los hijos, a efectos de fijación del porcentaje de retención, en el cónyuge a cuyo cuidado se hallen confiados".

Las circunstancias familiares deberán acreditarse por el sujeto pasivo ante cada habilitado o pagador, mediante escrito, acompañado de fotocopia del Libro de Familia o de cualquier otro medio fehaciente, lo que quedará en poder de dicho habilitado. El sujeto pasivo es responsable de la justificación de la situación familiar que realice en cada caso (norma 2, apartados 2 y 4, de la Orden de 23 de diciembre de 1978).

Por último, debemos consignar la posibilidad, prevista en el artículo 149,2 del Reglamento, de que los sujetos pasivos opten por un porcentaje de retención superior al que correspondería según las normas generales de aplicación. En el propio artículo citado se regulan las normas a las que debe ajustarse esta solicitud, si bien los pagadores vienen obligados a atenderla.

- b) Los fraccionamientos de pago: la solidaridad de los miembros de la unidad familiar.

El artículo 37 de la Ley dispone: "El pago del impuesto se podrá periodificar y fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine". Este desarrollo reglamentario se contiene en los artículos 153 y siguientes, si bien hay

que tener en cuenta las modificaciones introducidas en ellos por el RD 1261/1983 y por el RD 307/1984, que afectan igualmente a esta materia. Asimismo, la Resolución de la DGT, de 27 de marzo de 1984 (BOE de 29 de marzo) contiene determinadas aclaraciones respecto a los diferentes casos de pagos a cuenta que pueden producirse.

El fraccionamiento de pago responde, como sabemos, a la misma finalidad que la retención a cuenta, que puede resumirse, de acuerdo con Palao (424) "en la distribución en el tiempo de los ingresos tributarios (por eso la Ley habla de 'periodificar'), con ventajas para el contribuyente y para la Hacienda Pública". Ambas figuras se diferencian fundamentalmente en punto a la configuración de la subjetividad tributaria, pues mientras el pago fraccionado se realiza por el propio contribuyente, que será, en su caso, deudor de la obligación tributaria principal, en la retención es un tercero quien resulta obligado a efectuar los ingresos a cuenta (425). Es por ello que el fraccionamiento carece de la complejidad de la retención a cuenta.

El fraccionamiento de pago aparece ordenado, con carácter imperativo, en el artículo 153 del Reglamento, para los sujetos que ejerzan actividades empresariales, profesionales o artísticas, aunque, como hemos dicho, las rentas provenientes de tales actividades se encuentran igualmente sujetas a retención (426).

Este sistema de obligación a cuenta presenta únicamen-

te un aspecto específicamente relacionado con la unidad familiar, si bien nada despreciable. Se trata de la solidaridad de los miembros de la unidad familiar, que "se entiende igualmente existente para los fraccionamientos de pago", según el artículo 133,2 del Reglamento. Hay que convenir, como ha puesto de relieve Soler Roch, en que esta norma reglamentaria introduce una distorsión en la configuración de la subjetividad tributaria de las obligaciones a cuenta, así como en que esta extensión de la solidaridad parece, a todas luces, excesiva (427). Lo dispuesto en el artículo 133,2 del Reglamento responde, como es claro, a una mayor garantía del crédito tributario, lo que, a nuestro entender, no justifica esta inadecuada extensión de la responsabilidad solidaria (428). Por ello sería deseable que se modificara el precepto de referencia, ateniéndose a lo previsto en el texto legal en el que la responsabilidad solidaria, ya con un ámbito considerablemente amplio, no se dispone para los fraccionamientos de pago..

B.- Obligaciones accesorias.

- a) Consideración general. La solidaridad de los miembros de la unidad familiar y su excepción: sanción por la ausencia de un cónyuge en la firma de la declaración única.

"Obligaciones accesorias en sentido técnico -dice Soler Roch-, lo son aquellas en las que el presupuesto de hecho, aún siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa

con una obligación tributaria ya realizada" (429). Tradicionalmente, la doctrina ha considerado esta figura en relación con las llamadas prestaciones accesorias de la deuda tributaria, a las que se refiere el artículo 58,2 de la LGT: recargos sobre bases o cuotas, recargos de prórroga, intereses de demora y sanciones pecuniarias. Aunque tal consideración, siguiendo a Soler Roch, resulta, en principio, correcta, ello no obsta a la heterogeneidad de las obligaciones que se comprenden en este grupo, ya que concurren obligaciones que tienen naturaleza tributaria, junto a otras que carecen de ella. "Si entendemos por naturaleza tributaria que la suma entregada lo sea a título de tributo, puede estimarse que tienen dicha naturaleza los recargos sobre bases o cuotas previstos en el apartado a) del precepto citado, que no son, en definitiva, sino un 'sobreimpuesto' de la deuda tributaria principal sobre la que se giran; pero no la tienen, en cambio, las obligaciones que dan lugar a las restantes prestaciones (intereses, recargo de prórroga y sanciones), que se imponen, no a título de tributo, sino con ocasión del incumplimiento de las obligaciones o de la comisión de infracciones tributarias" (430).

En relación con la unidad familiar son estas últimas las que nos interesan, ya que, según el artículo 31,4 de la Ley del Impuesto, los sujetos integrados en la unidad familiar responden solidariamente del recargo de apremio y de las sanciones pecuniarias, sin perjuicio de que sean de cuenta, en su caso, del miembro o miembros que resulten responsables

de los hechos que generaron unos y otras. Y para que no quede duda alguna, el artículo 34,6 reitera que "todos los sujetos pasivos que compongan la unidad familiar quedarán solidariamente obligados al pago de las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los artículos setenta y siete a ochenta y dos de la Ley General Tributaria". Tan sólo una excepción se prevé al ámbito de la solidaridad, excepción que queda referida a la sanción prevista para el caso de ausencia de un cónyuge en la firma de la declaración única.

Por lo que se refiere a la obligación solidaria de todos los sujetos de la unidad familiar, en relación a todos los conceptos incluidos en la deuda tributaria en sentido amplio, entendemos, de acuerdo con la profesora Soler Roch, que debe distinguirse, por un lado, las obligaciones accesorias en sentido estricto (intereses y recargos) y, por otro, las sanciones (431).

En cuanto a la extensión de la solidaridad a los intereses, recargos de prórroga y apremio, aparece prevista, con carácter general, en el artículo 9º,2 del RGR, razón por la cual la norma específicamente prevista para la unidad familiar puede considerarse adecuada (432).

En cuanto a la extensión de la solidaridad a las sanciones, la cuestión es más problemática, y merece un comentario independiente, por lo que le dedicamos el apartado inmediatamente posterior.

Por otra parte, la sanción prevista para la ausencia de un cónyuge en la firma de la declaración única, ya hemos dicho que es el único concepto excluido de la responsabilidad solidaria de los sujetos integrados en la unidad familiar, estando obligado al pago de esta sanción el cónyuge que no firmó la declaración (art. 34,6 de la Ley, en relación con el número 5 del mismo precepto, y art. 166,3 del Reglamento). Según el citado artículo 34,5, dicha ausencia constituye infracción simple y se sanciona con multa de 10.000 a 100.000 pesetas. El Reglamento suaviza el alcance de esta rigurosa norma, estableciendo, en primer lugar, el carácter subsanable de la falta de firma, según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (art. 166,1 del Reglamento). Esta remisión hay que entenderla hecha al artículo 54 de dicha Ley, a tenor del cual, "Cuando en cualquier momento se considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, la Administración lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo". El Reglamento exige para la imposición de esta multa previo requerimiento administrativo (art. 166,2). Como señala Palao (433), hay que entender que este requerimiento coincide con la comunicación prevista en el artículo citado de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que, formulado aquél, la Administración podrá imponer la multa si la falta no se subsana en el plazo de diez días.

Es difícil encontrar una justificación a una sanción tan severa como la señalada, y llama particularmente la aten-

ción el amplio margen de discrecionalidad concedido a la Administración para fijar la cuantía de la multa, por cuanto no se comprende muy bien a qué criterios valorativos habrá de acudirse en cada caso, siendo la conducta sancionada tan poco susceptible de matizaciones, habida cuenta de la posibilidad de presentar declaraciones separadas y la previsión legal respecto a la imposibilidad de hecho de suscribir declaración única. Por otro lado, la sanción parece tanto más excesiva por cuanto el hecho sancionado carece de consecuencias proporcionadas con la cuantía de la multa. "En efecto, la falta de firma de un cónyuge no exime a éste de la responsabilidad solidaria frente a la Administración por la deuda tributaria de la unidad familiar, la cual deriva... directamente de la Ley (art. 31,1) y no está condicionada, como es obvio, a la presentación o firma de la declaración. Las responsabilidades patrimoniales a que pudiera dar lugar la declaración negligente o incorrecta hecha por uno de los cónyuges atañen exclusivamente a la esfera de las relaciones privadas entre éstos y no a la Ley fiscal" (434).

b) Especial referencia a la solidaridad en las sanciones.

Las disposiciones reguladoras del Impuesto establecen de manera indubitable la obligación solidaria de todos los sujetos pasivos integrados en la unidad familiar en el pago de las sanciones tributarias, con la única excepción expuesta. Tal extensión de la responsabilidad solidaria, prevista en el artículo 31,4 de la Ley, es superfluamente reiterada en

el artículo 34,6. Aunque este precepto literalmente se refiere a "las sanciones que procedan por las infracciones previstas en los artículos setenta y siete a ochenta y dos de la Ley General Tributaria", "esta expresión debe entenderse como una forma perifrástica de designar a las sanciones tributarias en general, aun cuanto su tipificación y la multa correspondiente estén previstas en otras disposiciones", como lo demuestra la referencia genérica a "sanciones pecuniarias" del artículo 31,4 (435).

Desde una perspectiva "de iure condito", verdaderamente la cuestión es clara y nada podemos añadir a lo ya dicho. Pero es obligado efectuar un comentario "de iure condendo", por cuanto el fundamento de la solidaridad en las sanciones se presta, cuando menos a discusión.

La cuestión es problemática con relación al RGR que, al disponer en su artículo 9º,2 que "En el caso de que concurren varios contribuyentes o sustitutos en la titularidad de una misma deuda tributaria, se considerarán todos obligados solidariamente...", origina la duda de si en el concepto de "deuda tributaria" han de considerarse incluidas o no las sanciones, habiéndose manifestado muy diversas opiniones al respecto (436).

La cuestión, a nuestro entender, debe resolverse teniendo en cuenta la naturaleza de la infracción tributaria, y más concretamente, la postura adoptada acerca de su caracterización como ilícito civil o como ilícito penal; en el pri-

mer caso, la solidaridad en las sanciones puede entenderse adecuada a tenor de lo dispuesto en el artículo 1147,2 del Código Civil; en el segundo deberá regir el principio jurídico penal de personalidad en la sanción (437).

De acuerdo con la tesis sustentada por el profesor Pérez Royo hay que convenir que si bien existen infracciones tributarias en que se lesiona el derecho subjetivo del Tesoro Público a la prestación tributaria, y que tienen prevista una reacción del ordenamiento de carácter indemnizatorio, "la infracción tributaria en sentido estricto está constituida no por la violación de cualquier norma del ordenamiento tributario, sino únicamente por aquellas conductas (acciones u omisiones) para las cuales el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo" (438). Esta naturaleza análoga de los ilícitos tributarios a los penales es defendida por buena parte de la doctrina, que "postula igualmente la aplicación de los principios jurídico-penales a la materia del derecho sancionador tributario" (439). Y desde esta perspectiva, es clara, consecuentemente, la aplicación del principio de personalidad a las sanciones tributarias (440).

Sin embargo, con relación a la unidad familiar, el legislador ha tenido especialmente en cuenta -nuevamente- la mayor garantía que para el acreedor tributario supone la responsabilidad solidaria, poniendo de manifiesto una vez más la función primordial que la unidad familiar cumple como fórmula de garantía, mediante la obligación solidaria de los sujetos que la componen. Compartimos plenamente la posición de

la profesora Soler Roch, al afirmar que "el reconocimiento de la responsabilidad individual a nivel interno, a través de las normas sobre el prorrateo de la deuda, no son suficientes para evitar el conflicto entre el principio garantista y el principio de personalidad de la sanción, que la normativa del IRPF ha resuelto, en definitiva, a favor del primero" (441).

Para terminar este punto no nos resta sino recordar que el artículo 32 de la Ley del Impuesto dispone la intransmisibilidad de las sanciones, tema que no siempre ha sido resuelto en el mismo sentido en nuestro ordenamiento (442). En este orden hay que tener en cuenta, como ha señalado Martín Queralt (443), que las sanciones no se transmiten "sea cuál sea la fase procedimental en que se encuentren, esto es, hayan sido liquidadas o no" (444).

c) Especial referencia al recargo en caso de declaraciones separadas.

Como se recordará, el artículo 34,3 de la Ley y el artículo 141,2 del Reglamento, disponen un recargo en el supuesto de que los cónyuges incluidos en una misma unidad familiar presenten declaraciones separadas por causa de desacuerdo respecto al contenido de la declaración, siendo el recargo del 15 por ciento sobre la cantidad a ingresar, una vez realizadas todas las deducciones que procedan.

Este recargo constituye, en opinión de Soler Roch, una

prestación accesoria específica, que responde, además, a una situación regulada por primera vez en nuestro ordenamiento tributario. La obligación que genera es de naturaleza no tributaria, sino sancionadora, impuesta en razón al interés en el cumplimiento de las normas que ordenan el régimen de tributación familiar conjunta (445).

En efecto, para la citada profesora, y frente a lo que puede considerarse opinión generalizada (446), el recargo podrá ser discutible o excesivo, pero en ningún caso, injustificado, de acuerdo con los intereses protegidos en la normativa del IRPF. Si no se dispusiera, dice Soler Roch, alguna medida de tipo intimidatorio, podría extenderse la práctica de declaraciones y autoliquidaciones individuales, con la consiguiente erosión del régimen de tributación familiar, que para ser aplicado correctamente exigiría un esfuerzo adicional de la Administración gestora en la práctica de las liquidaciones conjuntas (447). Ello no obsta al reconocimiento de que la cuantía del recargo parece excesiva, teniendo en cuenta que la presentación de declaraciones separadas no constituye incumplimiento del deber de declarar, sino una posibilidad concedida por la propia norma. La explicación a la cuantía del recargo debe buscarse en el propio efecto penalizador que persigue, por cuanto es indudable que el interés prioritario de las normas que regulan la declaración es que ésta sea presentada conjuntamente por ambos cónyuges; junto al efecto penalizador se persigue un efecto intimidatorio, de manera que precisamente en base a aquel interés, se pretende impulsar la

conducta de los cónyuges hacia la declaración conjunta (448).

C.- Obligaciones extratributarias: el prorrateo entre los miembros de la unidad familiar.

Las obligaciones extratributarias, como se deriva de su propia denominación, no contienen un crédito tributario, esto es, un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública, exigible a título de tributo. En estas obligaciones, acreedor y deudor son ajenos a la esfera jurídico financiera y el cumplimiento de las mismas se desenvuelve en un terreno ajeno al procedimiento tributario. Ello no obstante, las obligaciones extratributarias "traen su causa... del procedimiento de aplicación del tributo y, fundamentalmente, de una obligación tributaria ya satisfecha" (449).

Aunque los supuestos de hecho que dan lugar a las obligaciones de que ahora tratamos son heterogéneos, todas ellas responden al mismo principio, que define su naturaleza jurídica: "Se trata de obligaciones de restitución o reembolso, que tienen un fundamento genérico en la doctrina del enriquecimiento sin causa y un fundamento específico que, en el fondo coincide con el de la obligación tributaria principal, en la medida en que el reembolso satisface las exigencias derivadas del principio contributivo, garantizando que la detracción de riqueza se efectúe, en definitiva, de quien detenta la capacidad contributiva y está por ello mismo llamado a soportar el tributo" (450).

Estas obligaciones, en relación con el IRPF, presentan un supuesto de interés para nosotros: el de los reembolsos entre los miembros de la unidad familiar a que puede dar lugar el pago de la deuda tributaria.

El prorrateo (451) de la deuda tributaria entre los miembros de la unidad familiar se encuentra regulado en los artículos 31 de la Ley y 134 y 135 del Reglamento; responde a una norma general del régimen jurídico interno de las obligaciones solidarias, establecido en el artículo 1145 del Código Civil. En virtud de este precepto, el deudor solidario que satisface la deuda puede reclamar de los codeudores la parte que a cada uno corresponda. El artículo 31,3 de la Ley establece que "El prorrateo será interno y se regirá por las normas que establezca el régimen económico del matrimonio, así como por los preceptos de la legislación civil aplicable en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la unidad familiar", disponiendo a continuación determinados criterios para llevar a cabo esta distribución interna.

Según algunos autores, la previsión en la normativa del Impuesto de criterios para efectuar el prorrateo de la deuda supone una intromisión en el ordenamiento jurídico privado, criticándose la "incongruencia" del precepto legal que tras remitirse a las normas del Derecho privado que regulan las relaciones económicas familiares, incluye criterios para llevarlo a cabo (452). En nuestra opinión, las reglas del prorrateo contenidas en la Ley y en el Reglamento del Impuesto

no deben considerarse una intromisión o ingerencia en el régimen jurídico privado. En este sentido se ha manifestado Soler Roch, entendiendo que esas reglas deben interpretarse "como la necesidad de establecer unos criterios para determinar esa parte de la deuda 'que a cada uno corresponda', toda vez que en la cuatificación de la deuda global concurren algunos conceptos cuya correcta atribución puede y debe ser efectuada por las normas tributarias. Estas mismas normas se remiten, en cambio, al régimen jurídico-privado cuando se trata de prorratear magnitudes cuya atribución individual depende del régimen económico y patrimonial por el que, en cada caso, se rijan los miembros de la unidad familiar" (453).

Igualmente, para Martín Queralt, los criterios del prorrateo cumplen una función clara: "En rigor... no están concebidos para determinar de forma imperativa cómo se ha de realizar el prorrateo, sino que tratan de establecer las bases definitorias de la porción de deuda tributaria que a cada miembro le correspondería asumir si no se hubiera estructurado el concepto de unidad familiar..." (454).

Por lo que se refiere a las reglas concretas previstas, pueden diferenciarse una regla general y unas reglas especiales. La regla general es que la deuda tributaria "se imputará a cada miembro de la unidad familiar en la misma proporción que se halle su renta respecto de la acumulada de todos los miembros de la unidad familiar" (art. 135,1,b, del Reglamento), teniendo en cuenta, para establecer esa propor-

cionalidad, que "a cada miembro de la unidad familiar se imputarán los rendimientos, incrementos y disminuciones de patrimonio que le correspondan de acuerdo con las normas que establezca el régimen económico del matrimonio y los preceptos de la legislación civil aplicable en cada caso" (art. 134 del Reglamento).

Las reglas especiales quedan referidas a la imputación de las deducciones de la cuota y al reconocimiento de la responsabilidad individual sobre determinadas prestaciones accesorias, y según el artículo 135,1 del Reglamento, son las siguientes:

-Las deducciones de la cuota se imputarán a los sujetos a quienes les sean específicamente aplicables, y cuando no exista dicha posibilidad, se aplicarán por partes iguales a los miembros de la unidad familiar que resulten afectados.

-Las deducciones por matrimonio, hijo y ascendientes se imputarán por partes iguales a los cónyuges.

-El recargo de apremio y las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que, en cada caso, resulten responsables de los hechos que las generen.

7. OTRAS CUESTIONES DERIVADAS DE LA UNIDAD FAMILIAR. PLANTEAMIENTO DE UNA PROBLEMÁTICA.

La unidad familiar, como supuesto de solidaridad tributaria que es, no agota su problemática en cuanto aquí hemos expuesto. Antes al contrario, la solidaridad tributaria suscita una amplia serie de cuestiones que no han sido resueltas definitivamente en nuestra doctrina, lo que en parte se explica por el escaso eco que la solidaridad ha tenido entre los estudiosos del Derecho tributario en nuestro país, especialmente si se compara con la atención prestada a la misma en la doctrina extranjera, como hemos señalado en otro lugar.

Por un lado, dentro de la propia institución del tributo, en sí mismo considerado, el fenómeno de la pluralidad de sujetos obligados solidariamente plantea la necesidad de determinar el ámbito al que se extiende la solidaridad, esto es, si abarca no sólo a la cuota, sino también a los restantes elementos enumerados en el artículo 58 de la LGT (455). Asimismo, aparece el problema de la denominada solidaridad formal, o sea, si la solidaridad se extiende también a los deberes formales (456).

En nuestra opinión, la unidad familiar no constituye un supuesto adecuado, que sirva como contrapunto, para el estudio de los problemas enunciados, precisamente porque la normativa del Impuesto dispone normas concretas al respecto, para la unidad familiar (457). Es por ello que en este trabajo no nos hemos referido al problema del ámbito de la solidari-

dad en general. Sin embargo, el hecho de que en un Impuesto como el que aquí hemos tratado, se disponga un supuesto de solidaridad tributaria como es la unidad familiar, puede dar lugar -de hecho, lo ha dado ya (458)- a reavivar la polémica sobre estos temas, ampliando, a la vez, la premisa metodológica de la que ha de partir su estudio.

Por otra parte, aparecen los problemas relativos a la llamada solidaridad procesal, expresión con la que se alude a la dinámica aplicativa del tributo, ya sea en vía de gestión, en vía económico administrativa o en vía judicial. Los problemas que en este ámbito se plantean derivan de la denominada "comunicabilidad de la eficacia de los actos de los deudores solidarios", de la eficacia de los actos de gestión y de la comunicabilidad de los efectos de cosa juzgada. A ello puede añadirse la legitimación en el procedimiento de gestión y en el proceso tributario.

La significación que en este punto ofrece la unidad familiar es distinta de la que hemos consignado respecto a las diversas situaciones jurídicas de contenido obligacional y el deber de declarar, en el sentido de que al no contenerse en la legislación del Impuesto disposiciones concretas sobre aquellas cuestiones, la unidad familiar ofrece un cauce adecuado para plantearlas, cuyas conclusiones bien pudieran servir para resolver otros supuestos de plurisubjetividad tributaria, que puedan producirse en la aplicación de cualesquiera otros tributos.

En definitiva, la unidad familiar ha venido a plantear una amplísima problemática, no sólo por lo que a la concreta aplicación de su régimen se refiere sino también con relación a una serie de temas, en ocasiones ya clásicos, de la dogmática tributaria. Sólo una parte de los mismos ha sido tratada en este trabajo.

8. CONCLUSIONES.

El análisis del régimen de unidad familiar ha puesto de manifiesto la complejidad de esta figura y la problemática regulación de la misma. Hemos procurado apuntar en cada caso una solución al problema planteado, teniendo siempre presente que nos movemos dentro de todo un régimen del tributo y, por lo tanto, las diversas soluciones aisladas han de tener como resultado un conjunto armónico, esto es, ha de existir una línea lógica de relación entre todas ellas. En estas conclusiones nos limitamos a señalar los aspectos más importantes del régimen analizado, poniendo el acento en aquellos que, en nuestra opinión, sería conveniente modificar.

Aunque la figura de la unidad familiar se viene vinculando en su consideración al sujeto pasivo del Impuesto, lo cierto es que el "verdadero" problema de la unidad familiar lo constituye la configuración del hecho imponible, lo que es perfectamente lógico dada la significación de este elemento cardinal de la obligación tributaria.

La definición del hecho imponible contenida en el artículo 3º,1 de la Ley no recoge exactamente los distintos elementos y aspectos que integran el presupuesto de hecho, por lo que es necesaria una integración sistemática de los diversos preceptos en los que se regulan los mismos. En todos ellos es considerable la influencia de la unidad familiar.

Frente a lo que se ha afirmado en alguna ocasión, no

es necesaria la existencia de un "ingreso efectivo" en orden a la obtención de la renta. El artículo 19,3,b) de la Ley del Impuesto determina que en ningún caso tendrán la consideración de gasto deducible los pagos o prestaciones que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los perciba. Esta norma supone una especie peculiar de "imputación" de rentas, que desvirtúa la supuesta afirmación anterior. La misma consecuencia se deriva de la norma que dispone la imputación de rendimientos de viviendas desocupadas.

Especialmente problemática es la noción de unidad familiar residente, noción incorrecta en sí misma, por cuanto en realidad lo que se dispone bajo esa expresión es la residencia de personas físicas, no de un ente unitaria o subjetivamente considerado. Los efectos derivados de la residencia de la unidad familiar no aparecen claramente regulados en la normativa del Impuesto, lo que, como es claro, debería corregirse. No obstante, de una interpretación sistemática puede deducirse que son dos los efectos esenciales que se derivan de la noción señalada: por un lado, la necesidad de que la unidad familiar sea residente para la propia constitución o existencia de la misma; por otro, una incidencia fundamental en la configuración del aspecto espacial del presupuesto de hecho, por cuanto de la pertenencia a una unidad familiar residente se deriva una alteración del principio individual de sujeción al Impuesto. Dicho con otras palabras, quien perso-

nal e individualmente venga sujeto por obligación real, "pasa" a tributar por obligación personal, quedando integrado en el régimen propio de la unidad familiar. La residencia de la unidad familiar, en definitiva, tiene el efecto ineludible de "suponer" la residencia de sus miembros que sean sujetos pasivos con arreglo al artículo 4º de la Ley.

En este punto se plantea un problema adicional, derivado del nuevo régimen de tributación de las rentas obtenidas en España sin establecimiento permanente por los no residentes, que evidencia una notoria falta de previsión legislativa sobre el mismo. Entendemos que, ante la ausencia de norma legal que disponga lo contrario, igualmente en estos casos el no residente forma parte de la unidad familiar residente, tributando entonces por el régimen general de la obligación personal del IRPF. Ello no obstante, dada la considerable diferencia entre este régimen y el regulado en el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sería conveniente una revisión de este cambio de tributación, que puede parecer excesivo desde muy diversos puntos de vista.

La regulación de los supuestos que dan lugar a la anticipación del devengo es fragmentaria y asistemática. Sería más correcto disponer la interrupción del periodo impositivo siempre que se constituya una unidad familiar o se produzca la disolución de una unidad familiar preexistente. Además, el desarrollo reglamentario del artículo 24 de la Ley (art. 107) excede la competencia propia de la potestad regla-

mentaria, ya que regula supuestos no contemplados en la Ley. Por otra parte, el hecho de que en el texto del Reglamento no se recojan determinadas causas previstas, sin embargo, en el texto legal -así, y especialmente, fallecimiento del sujeto pasivo incluido en una unidad familiar-, no obsta la plena validez de las mismas.

Igualmente carece de apoyo legal la extensión reglamentaria contenida en el artículo 122, cuando dispone que la determinación de los miembros de la unidad familiar que deben tenerse en cuenta a efectos de la propia existencia de unidad familiar, y consecuentemente de la aplicación del régimen de la misma, se determinará por la situación existente en la fecha del devengo. Tal previsión queda referida en la Ley (art. 25) únicamente a los efectos de procedencia de determinadas deducciones de la cuota. Sin embargo, la interpretación reglamentaria señalada, unida a la no anticipación del devengo en los casos de constitución de unidad familiar, tiene como resultado el que deba aplicarse el régimen de acumulación durante todo el año, aún por la parte del mismo en que la unidad familiar no se ha constituido. No es esta una solución amparada en las normas legales y, además, pugna con el propio fundamento de la figura que nos ocupa. Lo correcto es aplicar el régimen de unidad familiar únicamente cuando hay unidad familiar, esto es, por la parte del periodo impositivo en que la misma exista.

La titularidad del hecho imponible es imputada o atri-

buida en todo caso a la persona física, tanto si se trata de un sujeto pasivo individual como para el sujeto pasivo que sea miembro de una unidad familiar. Sujeto pasivo en el ámbito de este Impuesto lo es únicamente el que obtiene renta neta global, siendo necesario subrayar que el hecho de la obtención individual de la renta viene confirmado en diversos preceptos legales; así, al disponerse la responsabilidad solidaria (art. 31,2), o al regularse el prorrateo (art. 31,3). Todo ello supone que el miembro de la unidad familiar que sufre pérdidas no es sujeto pasivo, no asume la posición deudora derivada de la realización del hecho imponible, y por tanto no es responsable solidario de la deuda tributaria que corresponde a la acumulación de rentas en la unidad familiar. Este miembro se convierte, en virtud del prorrateo, en un acreedor de los sujetos pasivos integrados en la misma unidad familiar que aquél.

En cuanto a la acumulación de rentas, efecto sustancial del régimen analizado, tiene lugar en la base imponible, ya que ésta cumple la finalidad esencial de adecuar la obligación tributaria a la capacidad económica gravada, que queda referida, en nuestro caso, al conjunto de sujetos integrados en la unidad familiar. El aspecto cuantitativo del hecho imponible mide la magnitud renta obtenida por cada sujeto pasivo, expresando la medición del elemento objetivo en su conjunto y no estrictamente del aspecto material del mismo.

El tratamiento que en la normativa del Impuesto se con

tiene en punto a la obligación de alimentos entre parientes deja mucho que desear, en el sentido de que, por un lado, supone el desconocimiento de todo pago o anualidades por este concepto que no tenga lugar entre cónyuges, y, por otro, los casos de anualidades distintos al señalado se asimilan en su tratamiento al de personas a cargo del contribuyente, concediéndose una deducción de la cuota (art. 123,1,d,6, del Reglamento), lo que es incorrecto. Además en el Reglamento se produce la paradoja de considerar estas "anualidades" como "gastos excepcionales". Entendemos que todo supuesto de anualidades por alimentos, satisfechos entre parientes que pertenezcan a diferentes unidades familiares, mediante sentencia judicial en que se reconozcan y cuantifiquen, deben asimilarse en su régimen a la actual previsión legal respecto de las anualidades entre cónyuges; esto es, el importe de tales anualidades debe considerarse incremento patrimonial en el percceptor de las mismas, y disminución patrimonial en el obligado a satisfacerlas. Para todos los demás casos de prestación de alimentos entre parientes, siempre que sean de obligado cumplimiento según nuestro ordenamiento jurídico (ya que en caso contrario se trata de una liberalidad del sujeto pasivo, y como tal expresamente prevista en el artículo 20,2 de la Ley), debe disponerse una deducción en la cuota que bien puede asimilarse o incorporarse a la actualmente prevista para los ascendientes.

La norma que dispone la no estimación de incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de disolución

de la sociedad de gananciales o de extinción de régimen de participación de los cónyuges (art. 20,2 párrafo tercero, de la Ley, y art. 79,1,b, del Reglamento), contraviene lo que debe constituir el régimen propio de unidad familiar, da lugar a un conflicto de normas y es contrario al principio general de este régimen en cuanto a intrascendencia del régimen económico matrimonial se refiere. Por ello, el mencionado precepto no puede ser más desafortunado. Proponemos una interpretación restringida del mismo, en el sentido de limitar su ámbito de eficacia a los casos en que la sociedad de gananciales o el régimen de participación de los cónyuges se extinguen por convenir los cónyuges un régimen distinto en capitulaciones matrimoniales, lo que sí es verdaderamente necesario, por razones obvias.

Las deducciones de la cuota, en general, carecen de un criterio de ordenación, lo que se manifiesta especialmente en la regulación de la deducción por hijos. También en este punto debería procederse a una sistematización de la normativa. En cuanto a la opción de 10.000 pesetas por gastos personales sin necesidad de justificación, entendemos, en función de la finalidad de esta excepción a la regla general de justificación documental del gasto, y al elemento histórico de la norma, que tal opción se concede por cada declaración, ya se refiera ésta a un sujeto pasivo individual o a una unidad familiar. Se ha hecho una excesiva cuestión de este problema, y en su resolución se ha tenido en cuenta exclusivamente una interpretación en función del elemento literal -concretamente

de la expresión "contribuyentes"- olvidando otros elementos, como el teleológico, a los que sin embargo hay que atender fundamentalmente, según dispone el artículo 3º,1 del Código Civil.

La amplitud con que se dispone la responsabilidad solidaria de los sujetos integrados en la unidad familiar, la atribución de la misma a los herederos y legatarios en los términos previstos por la legislación del Impuesto, y la exclusiva limitación del prorrateo de la deuda a efectos internos, evidencian sin ningún género de duda la atención primordial concedida a la protección del crédito tributario. Pensamos que la forma en que viene prevista la atribución de responsabilidad es a todas luces excesiva. Debería disponerse la posibilidad de que los sujetos pasivos solidarios soliciten la ejecución separada, de manera que puedan responder sólo por su cuota parte correspondiente. Ello armonizaría las ventajas de la gestión y liquidación únicas con el respeto a la autonomía de los sujetos que componen la unidad familiar.

9. NOTAS.

- (1) vid. por todos CORTES DOMINGUEZ, "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", cit., págs. 975 y ss., en especial, 993 y ss.
- (2) Sobre la significación y delimitación del hecho imponible, así como la configuración de cada uno de sus elementos constitutivos, nos remitimos, con carácter general, a SAINZ DE BUJANDA ("Concepto del hecho imponible", cit. págs. 293 y ss.), a quien seguimos en la estructura y sistemática de este epígrafe, aunque no lo hagamos constar así expresamente en todos sus puntos, lo que no consideramos necesario, dado que las proposiciones y conclusiones del profesor de Madrid son sobradamente conocidas de todos. Sobre el hecho imponible, son también clásicos: en nuestra doctrina, VICENTE-ARCHE, "Consideraciones sobre el hecho imponible", RDFHP, núm. 39, 1960, págs. 529 y ss.; en la doctrina extranjera, JARACH, D., "El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo", Buenos Aires, 1971 (2ª edición).
- (3) Tal significación estructural, evidenciada, con carácter general, por SAINZ DE BUJANDA al acuñar el significado jurídico del impuesto personal, es señalada con relación al IRPF por PALAO (en la obra colectiva "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 48), al afirmar que "las normas sobre los sujetos pasivos son una parte integrante de la delimitación legal del hecho imponible".
- (4) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Concepto del hecho imponible", cit., págs. 333 a 336; FERREIRO, "El objeto del tributo", Civitas REDF, núm. 10, 1976, págs. 227 y ss.
- (5) Sobre el concepto jurídico de renta contenido en una ley fiscal, vid. AGULLO, A., "Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad contributiva", Civitas REDF, núm. 37, 1983, págs. 25-26, y bibliografía allí citada, especialmente en nota 4.
- (6) Vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 103.
- (7) Ibídem., pág. 191, donde pueden verse también las diversas enmiendas presentadas a este precepto.

La supresión del concepto de renta es destacada por DRAKE, "Concepto y composición de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 26, 1978, pág. 43; idem., "Un impuesto nuevo", cit., pág. 14.
- (8) Obra colectiva "Comentarios...", cit., pág. 48. Dice el profesor PALAO que "resulta discutible la sistemática utilizada por las leyes tributarias, sobre todo desde

la Ley General Tributaria, de separar la definición del hecho imponible de las normas de determinación de la base. Tal separación es hasta cierto punto artificiosa y consecuencia de ella es una definición del hecho imponible... de dudosa relevancia".

- (9) "Los rendimientos del capital...", cit., págs. 63-64.
- (10) Así, por ejemplo, BANACLOCHE, ("Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 72), quien concluye: "si bien los rendimientos pueden ser positivos o negativos, no es cierto que las disminuciones sean incrementos negativos".
- (11) Vid., en este sentido, MARTIN QUERALT ("Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 223), quien se refiere a "los incrementos y disminuciones patrimoniales como un componente más -positivo o negativo- de la renta del sujeto pasivo"; también, CAYON GALIARDO, A., "Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas REDF, núm. 22, 1979, pág. 260.
- (12) "Consideraciones en torno a la noción de 'incremento patrimonial' en el IRPF", Civitas REDF, núm. 32, 1981, pág. 587.
- (13) "La sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las prestaciones por desempleo: una nota", CT, núm. 47, 1983, pág. 59.

La idea ha sido igualmente expresada por G. de la PEÑA ("Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial...", cit., pág. 595, quien concluye sobre la noción de incremento patrimonial que "más parece que se ha utilizado esta figura como cajón de sastre en el que se han incluido todos aquellos supuestos que no pudiendo ser catalogados en ninguno de los restantes tipos de rendimientos en que la renta aparece dividida la opción legislativa era la de considerarlos como tales". En análogo sentido, GUTIERREZ GONZALEZ, M., "Renta gravable y determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 35, 1981, pág. 71.

- (14) Cfr. GOTA LOSADA, "Tratado...", cit., vol.II, págs. 18 y ss.
- (15) Cfr. PALAO. en "Comentarios...", cit., pág. 48.

ABELLA, "siguiendo en este punto a Gota Losada", entien de que "se necesita la titularidad de disposición de los bienes para poder disfrutar económicamente de dicha parte de renta" ("Manual del Impuesto...", cit., pág. 110; subrayado del original).

- (16) Vid. PALAO, "Comentarios...", cit., págs. 49-51.
- (17) Dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, págs. 24 a 26, dentro de la observación al artículo 5º del Proyecto del primer Reglamento del Impuesto. Las observaciones se reiteran en los mismos términos en el Dictamen al Proyecto del segundo Reglamento (núm. 43.209, de 25 de junio de 1981), págs. 4 y 5.
- (18) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Naturaleza del hecho imponible", Hacienda y Derecho IV, pág. 580.
- (19) Cfr. FALCON, "Análisis de la transparencia tributaria", IEF, Madrid, 1984, pág. 255.
- (20) Ibídem.
- (21) Cfr. PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 50.
- (22) Ibídem., pág. 51. En análogo sentido, FALCON, "Análisis de la transparencia tributaria", cit., pág. 255.
- (23) Sobre ello nos remitimos al capítulo III, epígrafe 4 de este trabajo. Recuérdesse también lo que allí dijimos respecto al nuevo régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y su exclusión del tema objeto de nuestro estudio. Así pues, al hablar de obligación real nos referimos a la que viene regulada en la Ley del Impuesto, tanto antes como después de aquella modificación, con el ámbito objetivo que consecuentemente le corresponda en cada uno de esos momentos.
- (24) "Las leyes hablan, en ocasiones, de las 'formas' o 'modalidades' de un impuesto que ellas regulan. Al utilizar estos vocablos se pone de manifiesto el pensamiento del legislador, que consiste en atribuir naturaleza unitaria a un tributo, diversificándolo, no obstante, a efectos aplicativos o de gestión. Pero no puede señalarse a priori cuál sea la verdadera naturaleza jurídica de esas formas o modalidades impositivas. Todo dependerá de que las leyes las configuren o no en torno a presupuestos distintos. En el primer caso, las pretendidas formas de 'un' impuesto serán, en rigor, otros tantos impuestos; en el segundo, constituirán simples modalidades aplicativas de un presupuesto genérico" (SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", cit., pág. 319; transcrito según el original). Sobre la calificación de la obligación real de contribuir como un impuesto distinto a la obligación personal, vid. capítulo III, epígrafe 4, donde abordamos el tema, como se recordará.
- (25) Adviértase que no mezclamos este problema con el de la subjetividad de la obligación tributaria. En este momen-

to nos limitamos a determinar el alcance de la unidad familiar sobre el aspecto espacial del hecho imponible; pero ello debe entenderse complementado con la configuración del sujeto pasivo, como es obvio.

- (26) Cfr. FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 79.
- (27) Nos remitimos nuevamente al capítulo III,4, donde nos planteamos este problema, poniendo de manifiesto la ausencia de efectos claramente regulados de la noción de "unidad familiar residente", así como el origen de este precepto.
- (28) "La Ley se refiere a la residencia de la unidad familiar, es decir, la residencia de algo sin contenido fiscal. Es mejor aludir a la residencia de las personas integradas en una unidad familiar" (BANACLOCHE, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 90; el subrayado es nuestro).
- (29) Cfr. BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 40.
- (30) Esta parece ser la forma en que entienden ALSINA RIUBRUGENT, E., y ARIAS VELASCO, J., el citado precepto reglamentario (cfr. "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Bosch, Barcelona. 1980, pág. 33), que ellos mismos critican como veremos a continuación.

No obstante, es frecuente que al comentar el artículo 6º,3 de la Ley y el artículo 13 del Reglamento, los autores adopten una postura poco precisa, en el sentido de que no se sabe muy bien cuáles son los efectos que concretamente atribuyen a la residencia de la unidad familiar. Un ejemplo lo tenemos en BANACLOCHE, al decir: "La gran novedad es la residencia del no residente. Es más teórica que práctica, pero la Ley la regula. El cónyuge separado de hecho de quien vive en otra nación, incluso con los hijos, si reside en España hace que se consideren residentes también el cónyuge y los hijos... En la práctica, se resolverá una situación así con la declaración del cónyuge residente, deduciendo por matrimonio y por hijos y no acumulando, claro, renta" ("Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 89-90).

- (31) El profesor FERREIRO ("Comentarios...", cit., pág. 71), considera que el artículo 13,1,b) del Reglamento es correcto, afirmando: "El calificativo de residente se ha de aplicar, por tanto, en estos casos, a la unidad familiar considerada en bloque, es decir, a todos sus miembros. La unidad familiar puede... ser residente o no ser residente, pero si es residente, lo son todos sus miembros. No caben unidades familiares en parte residentes y en parte no residentes". Esta afirmación la realíza FERREIRO al comentar el artículo 4º de la Ley y fun-

damentalmente, entendemos, respecto de la delimitación de si la unidad familiar puede quedar vinculada al impuesto por obligación real. Al analizar el artículo 6º se limita a subrayar que "si la unidad familiar es residente lo son todos sus miembros" (op.cit., pág. 78).

- (32) "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 38; el subrayado es nuestro. Y continúan ALSINA y ARIAS: "Por tanto, entendemos que, en rigor legal, en el supuesto de un contribuyente casado, residente en España y cuyo cónyuge resida en el extranjero, constituirá, junto con sus hijos menores residentes igualmente en España, una unidad familiar, que tributará, en todo caso, por obligación personal (en este sentido interpretamos el artículo 6.3 de la Ley); pero los ingresos del otro cónyuge y los hijos residentes en el extranjero no serán acumulables a los de la citada unidad familiar, salvo que, por proceder de España, queden sujetos a obligación real; en cuyo caso habrán de acumularse, en virtud de lo dispuesto en el art. 4.2 de la Ley" (loc.cit.; paréntesis del original).
- (33) Ibídem., págs. 39-40.
- (34) "La unidad familiar como sujeto fiscal", en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. 1980", pág. 491.
- (35) Vid., supra, nota 31.
- (36) No podemos entrar aquí a considerar si este efecto es una presunción "iuris et de iure" de residencia, o una ficción, por citar los dos conceptos en los que, en principio, puede encajar el supuesto mencionado. Sobre ello, vid., PEREZ DE AYALA, J.L., "La ficciones en el Derecho tributario", cit., en especial, págs. 19 y ss.
- (37) Dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, pág. 30. La observación se formula al artículo 12 del Proyecto, que pasaría a ser el artículo 13 del texto reglamentario; el precepto, en cuanto al punto que comentamos, es idéntico en el Reglamento de 1979 y en el de 1981.
- (38) "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 33.
- (39) Ibídem., pág. 38.
- (40) "La unidad familiar como sujeto fiscal", loc.cit., pág. 491.
- (41) Este es, como es sabido, el sentido puesto de relieve por la doctrina más autorizada, acerca de la significación del art. 24 de la LGT: que se refiere a la analogía, no a la interpretación extensiva, que, como dicen CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, no es una manera de

interpretar, sino el resultado de la operación interpretativa; vid. CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 130 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones de Derecho financiero", cit., págs. 72 y ss.

Otras posiciones al respecto, así como una amplia bibliografía sobre el tema, pueden verse en el comentario de GONZALEZ GARCIA, E., al artículo 24 de la LGT, en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", cit., t.I, págs. 190 y ss.

- (42) Verdaderamente, la nítida distinción, a nivel conceptual, entre lo que es analogía y lo que es interpretación extensiva, puede tornarse borrosa, en ocasiones, cuando se trata de calificar dentro de uno de esos dos conceptos un supuesto concreto. Y desde esta perspectiva no son gratuitas determinadas confusiones jurisprudenciales, de las cuales pueden citarse las STS de 2 de diciembre de 1969 (Aranzadi, núm. 5.611); 16 de febrero y 2 de junio de 1970 (Aranzadi, núms. 868 y 2.940 respectivamente); también, en el mismo sentido, las Resoluciones del TEAC de 20 de junio de 1973 y de 1 de marzo de 1977 (apud. GONZALEZ GARCIA, loc.cit., pág.195, en nota 11).
- (43) Para un análisis de la necesidad de delimitar el periodo impositivo, vid. LASARTE, obra colectiva "Comentarios...", cit., págs. 329 y ss., donde el citado profesor realiza un amplio y excelente estudio de los artículos 23 y ss. de la Ley, considerando asimismo su desarrollo reglamentario.
- (44) Vid. CARO CEBRIAN, A., "Los periodos impositivos 'cortos' en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 32, 1980, págs, 57 y ss.

A ellos se refiere RODRIGUEZ PEREZ como "periodo anormal por incompleto", que, curiosamente, define "de modo general como aquel en que no concurren durante todo el año las circunstancias que determinan la calidad de contribuyente" ("Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit., 1982, pág. 275).
- (45) Para una justificación del periodo inferior al año por causa de fallecimiento, vid. LASARTE, "Comentarios...", cit., págs. 339 y ss.
- (46) En este sentido, ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit. pág. 575; ALSINA y ARIAS, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 218; BANACLOCHE, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 298.
- (47) En opinión de RAMALLO "parece excesivo pensar que el fallecimiento de un hijo menor de edad, que sin lugar a dudas es sujeto pasivo del impuesto, cierre el perio-

do impositivo y devengue el tributo para todo el grupo familiar. Quizá lo razonable sea estimar que este devengo extraordinario del tributo se dará sólo en caso de que el fallecido sea uno de los cónyuges o un hijo, siempre y cuando tenga bienes y rentas de los cuales sea titular" ("La unidad familiar...", cit., págs. 65-66).

- (48) Idéntica opinión sostienen SIMON ACOSTA, E., y CARRETERO PEREZ, A., para quienes "los sujetos pasivos son quienes realizan el hecho imponible, es decir, quienes obtienen renta; en conclusión, sólo el fallecimiento de un miembro de la unidad familiar que haya obtenido renta (sea padre, madre, hijo o hermano) produce la quiebra del periodo anual" ("Curso de introducción al sistema impositivo estatal", CEURA, 1981, pág. 179).
- (49) "Comentarios...", cit., pág. 344; el subrayado es nuestro.
- (50) Ninguna luz arroja sobre este punto el Informe de la Ponencia, en el que ninguna explicación se ofrece respecto al artículo 24,7, a pesar de que fué introducido por aquélla; vid. Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 214.
- (51) Cfr. "Derecho de familia", cit., (1982), pág. 197.
- (52) Cfr. LASARTE, en la obra colectiva "Comentarios...", cit., pág. 347.
- (53) Ibídem.
- (54) Nos referimos, concretamente a BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 49.
- (55) Cfr. PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 10.
- (56) Las críticas a este artículo pueden considerarse generalizadas: vid. ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 575; BANACLOCHE, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 298; en ocasiones, las críticas se atemperan, aduciendo lo conveniente de la formulación reglamentaria. En este sentido, ALSINA y ARIAS ("Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 218): "Aun cuando de discutible legalidad, la norma reglamentaria parece más realista que la legal, ya que resultaría poco justificado que el fallecimiento de un hijo menor, sin ingresos, produjese apertura de un nuevo periodo impositivo para todos los miembros de la unidad familiar". En la misma línea, CARO ("Los periodos impositivos...", cit., pág. 60), entiende, respecto al cese de la tutela de alguno de los hermanos tutelados, que "a riesgo de la homologación de legalidad que merezca, parece lógica la previsión reglamentaria".

Por su parte, PEREZ ROYO, I. ("La unidad familiar...", cit., pág. 64), critica que entre la Ley y el Reglamento, en este punto, se encuentran respuestas no exactamente coincidentes. Más explícitamente, el profesor LASARTE advierte, refiriéndose al art. 107 del Reglamento, que "esta disposición no se ajusta debidamente a lo dispuesto por la Ley, porque, por una parte, recorta el alcance de alguno de los preceptos legales, y por otra, añade supuestos no previstos en aquélla" ("Comentarios...", cit., pág. 337).

- (57) Vid., en este sentido, CARO, "Los periodos impositivos 'cortos'...", cit., pág. 60. Lo mismo vale decir respecto del fallecimiento de uno de los cónyuges, desde esta consideración del sujeto pasivo, supuesto que también considera CARO, "ya genéricamente previsto en el artículo 24,1 de la Ley" (op.cit., pág. 59).
- (58) Vid. la consideración de este supuesto, efectuada en el capítulo III, donde analizamos la configuración subjetiva de la unidad familiar.
- (59) "El Reglamento dispone que el periodo impositivo finaliza por cese de la tutela de alguno de los hermanos tutelados, punto sobre el que no existe previsión legal alguna y precisamente por ello, y porque no creemos existan razones legitimadoras de tal evento, entendemos que en tales supuestos no debe producirse la finalización del periodo impositivo, pues hay que entender que si alguno de los hermanos sometidos a tutela alcanza la mayoría de edad durante el año, basta que, en aplicación del art. 25 de la Ley, se considere que no forma parte de la unidad familiar y que, en consecuencia, practique su correspondiente declaración individual por las rentas obtenidas durante el entero periodo impositivo" (MARTIN QUERALT, en la obra colectiva "Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular", Pons, Madrid, 1984, pág. 123).
- (60) LASARTE ("Comentarios...", cit., págs. 348 y ss.) se plantea si el cese de la tutela puede asimilarse, en cuanto a sus efectos sobre la unidad familiar, a la nulidad, disolución o separación matrimonial, llegando a la conclusión de que "este precepto ha ido más allá de los límites de la potestad reglamentaria" (pág. 351). Pone asimismo de manifiesto que la norma reglamentaria supone "un trato discriminatorio en relación con un grupo familiar en el que figuran hijos que obtienen la mayoría de edad durante el año natural en día anterior a 31 de diciembre" (pág. 351, in fine). Esta misma opinión es expresada por SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 208.
- (61) "En conclusión, fallecimiento de sujetos pasivos perceptores de renta y supuestos de nulidad, disolución y se-

paración judicial constituyen ejemplos paradigmáticos de conclusión del periodo impositivo" (MARTIN QUERALT, "Curso de Derecho tributario...", cit., pág. 123).

- (62) Sobre este punto llama la atención MARTIN QUERAL (loc. ult.cit.), señalando que "como contrapartida a las críticas suscitadas por lo general contra la tipificación del cese de la tutela de alguno de los hermanos tutelados, no deja de ser paradójica la exclusión de determinados supuestos que entendemos tienen entidad suficiente para determinar la conclusión del periodo impositivo, como la adopción, el matrimonio, etc."

Por otra parte, para BANACLOCHE ("Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 298), "debería concluir el periodo impositivo: 1) por la mayoría de edad de un hijo; 2) por su casamiento; 3) por vivir independiente con consentimiento de sus padres y peculio propio; 4) por tener un hijo o reconocerlo y tenerlo bajo su cuidado. En definitiva: cuando cualquier miembro de la unidad familiar salga de ella... Aunque parezca evidente, debió decirse que en todo caso en que se forme una nueva unidad familiar acaba un periodo impositivo". En términos similares se expresan COLMENAR ("El sujeto...", cit., pág. 721) y CARO ("Los periodos impositivos...", cit., pág. 59): ambos autores manifiestan su extrañeza ante el hecho de que la Ley no tome en consideración el nacimiento de un hijo, el que éste alcance la mayoría de edad, etc., como causas que determinen la interrupción del periodo impositivo.

En nuestra opinión, como hemos dicho, lo decisivo a efectos de determinar las causas que deben dar lugar a interrupción del periodo de imposición, es la constitución o disolución de una unidad familiar; pero no vemos razón alguna para anticipar el devengo por la mayoría de edad de un hijo, por ejemplo, que no obtiene renta.

- (63) Vid. CARO ("Los periodos impositivos...", cit., pág. 58); para este autor el origen de estas situaciones se encuentran en que "no preocupa ni a la Ley ni al Reglamento el inicio de un periodo inferior al año cuando no trae su causa precisamente en la finalización de otro periodo 'corto' anterior".
- (64) Dentro de los supuestos análogos se incluyen otros casos que puedan darse de constitución de unidad familiar en día distinto al 31 de diciembre, como de disolución de la misma, no previsto por la Ley a estos efectos: así, por ejemplo, el mencionado del cese de la tutela de uno de los dos hermanos tutelados.

En principio, el supuesto es también referible a los casos de inclusión de personas en la unidad familiar,

o a la salida de alguna de ellas, siempre, claro está, que obtengan renta (y en este sentido debe entenderse completado el comentario efectuado en la nota 62 anterior). Lo que ocurre es que, de acuerdo con la interpretación oficial y reglamentaria, en la práctica no se plantearán problemas en los casos de disolución de unidad familiar, ni en los de salida de la misma de alguna persona, porque refiriendo las circunstancias personales y familiares a la fecha del devengo, podrán tributar separadamente durante todo el año, lo cual es más ventajoso. Con todo, el problema más normal y frecuente y donde el problema se aprecia con mayor claridad es en el caso de celebración del matrimonio en día distinto a 31 de diciembre, razón por la cual puede tomarse como exponente del problema, tal como aquí lo hacemos.

- (65) "La unidad familiar y la acumulación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, . núm. 35, 1981, págs. 119 y ss.
- (66) *Ibidem.*, pág. 127.
- (67) De hecho, el artículo 112,3 del Reglamento de 1981 (precepto relativo a los criterios de imputación temporal), ha acogido la figura de disolución de la unidad familiar, con lo que viene a reconocerse la necesidad de regular este supuesto como criterio que determine una regulación sistemática de la unidad familiar. Pero insistimos en que ni la disolución ni la constitución de unidad familiar, como tales eventos, han sido recogidas en la Ley.
- (68) Vid. "Repertorio de la Doctrina Administrativa del Impuesto...", cit., págs. 441-442.
- (69) Nótese, además, que las deducciones de los apartados a), b), c) y d) del artículo 29 de la Ley, que son a las que se refiere el artículo 25 de la misma, no son todas ellas específicas de la unidad familiar: así, la deducción por hijos mayores de edad pero menores de 25 años, o la deducción por ascendientes, o la deducción general.
- (70) "La unidad familiar...", cit., pág. 127. El autor llega, en efecto, a vislumbrar la clave del problema, tal como se deduce de la cita; el error de su propuesta, entendemos, se encuentra en no considerar que admitir la celebración del matrimonio como un supuesto de anticipación del devengo, es contrario al art. 24 de la Ley.
- (71) Acertadamente dice LASARTE ("Comentarios...", cit., pág. 348), que "la propia acumulación de esas rentas no parece justificada, pues hasta el día del matrimonio no se dan los supuestos económicos-jurídicos que la fun

fundamentan".

- (72) "Concepto del hecho imponible", cit., págs. 338-339; subrayado del original.
- (73) Cfr. RAMALLO, "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Civitas REDF, núm. 20, 1978, págs. 606-607, en nota 3.
- (74) Nos referimos, fundamentalmente, al trabajo del profesor RAMALLO citado en la nota anterior, y al del profesor VICENTE-ARCHE, "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", RDFHP, núm. 60, 1965, págs. 923 y ss.
- (75) Vid. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones...", cit., pág. 23.
- (76) El término parámetro no se utiliza en este caso como significativo de magnitud no expresada en dinero, sino como base imponible en cuanto concepto genérico. Sobre los términos parámetro y base imponible, véase la opinión de RAMALLO, en "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", cit., pág. 631.
- (77) "Elementos cuantitativos...", cit., pág. 930; el subrayado es nuestro. "No es cierto, pues, como afirma JAKACH -continúa VICENTE-ARCHE-, que 'el objeto del hecho imponible es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto', por el contrario, este elemento es siempre el parámetro, que la ley tributaria regula con normas peculiares, distintas de las que acotan y definen el hecho imponible, aun en el caso de que entre el subtrato material de éste y aquél se produzca la coincidencía a que acabamos de referirnos". Sobre ello vid., también, SAINZ DE BUJANDA, "Concepto del hecho imponible", cit., pág. 389.
- (78) Cfr. CORTES DOMINGUEZ, "Ordenamiento tributario español", Tecnos Madrid, 1968, págs. 493 y ss., en especial 497 y ss.; la cita es de la pág. 500.
- (79) "Hecho imponible y cuantificación...", cit., págs. 631-632.
- (80) Vid. VICENTE-ARCHE, "Elementos cuantitativos...", cit., pág. 931, donde se dice: "En realidad... la función básica que cumple el parámetro (junto con el tipo de gravamen) consiste en adecuar a cada obligación tributaria el principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad contributiva".
- (81) Recuérdesse el concepto de unidad familiar en cuanto unidad contribuyente, visto en el capítulo I.

- (82) Cfr. PALAO, obra colectiva "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., pág. 48.
- (83) Cfr. CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 66.
- (84) "La frase 'obtención de la renta' encierra 'in nuce' el presupuesto de hecho del impuesto, pues hace referencia tanto a la acción que lo constituye, como al objeto de ésta y, por tanto, a la relación que ha de existir entre uno y otro" (PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 48; el subrayado es nuestro).
- (85) Vid. por todos, SAINZ DE BUJANDA, "Estructura jurídica del sistema tributario", cit., págs. 299 y ss.
- (86) Por ello no compartimos la posición del profesor PALAO sobre este punto, quien, tras analizar el hecho imponible afirma que las reglas y criterios de imputación del mismo "sólo funcionan con pureza en el caso del contribuyente individual. Cuando por el contrario -continúa PALAO- aquél forma parte de una unidad familiar, la existencia de ésta y la acumulación de las rentas de todos sus miembros a que da lugar... produce una imputación de rentas que podríamos calificar de derivada, o de segundo grado. Esta tiene lugar idealmente en la unidad familiar, pero surte sus efectos jurídicos por la vía de la solidaridad... en cada uno de sus miembros... que frente a la Hacienda Pública responden del impuesto como si las rentas se hubieran obtenido por cada uno de ellos, sin perjuicio, naturalmente, del prorrateo interno" ("Comentarios...", cit., págs. 50-51).

En nuestra opinión, no se produce esa imputación derivada o de segundo grado que el profesor PALAO señala, sino que, por el contrario, la imputación de rentas tiene lugar única y directamente en la persona física que realiza el hecho imponible, Nótese como en la peculiar determinación de los distintos aspectos del elemento objetivo que hemos expuesto, en ningún momento se sustituye a la persona física por la unidad familiar, ni tampoco al determinar el elemento subjetivo. A nuestro modo de entender lo único que ocurre es que la persona física se encuentra cualificada por el hecho de esa pertenencia a una unidad familiar, pero el hecho imponible es realizado por la persona física y la titularidad de la renta le es imputada única y exclusivamente a ella.

Por lo demás, recuérdese lo dicho en el capítulo III respecto a la distinción entre subjetividad y solidaridad, y a la determinación de la "sedes materiae" de la solidaridad.

- (87) Sobre los conceptos de impuestos analíticos e impuestos sintéticos sobre la renta, vid. PARAMIO, "Clasificación

de los sistema de imposición sobre la renta...", cit., págs. 15 y ss.; también, GOTA, "Tratado...", cit., t.I, págs. 69-70.

- (88) En este sentido, un claro ejemplo lo encontramos en el Proyecto de Ley del Impuesto, en el cual, definiéndose la renta, como se recordará, como "la suma del consumo más la variación neta en el valor del patrimonio del sujeto pasivo (art. 13,1 del Proyecto de Ley), ello no era óbice para que el art. 3º describiera los componentes de la renta.

No obstante, vid. las consideraciones de DRAKE ("Delimitación del hecho imponible y la base imponible", RDFHP, núm. 142, 1979, págs. 663-664), acerca de la definición analítica y sintética en el Impuesto.

- (89) Cfr. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 57.
- (90) Cfr. FERREIRO, "Curso de Derecho financiero...", cit. (1981), pág. 267; "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 67. La tesis del profesor FERREIRO es seguida por CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., pág. 115.
- (91) Cfr. PONT MESTRES, "Análisis y aplicación...", cit., págs. 74-75; GORJON PALENZUELA, "La unidad familiar..." cit., pág. 77; STAMPA, "Notas sobre la interpretación jurídica de la renta", RDFHP, núm. 149, 1980, págs. 1141-1142; BANACLOCHE, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 84; LOPEZ BERENGUER, J., "Manual del Impuesto sobre la Renta", .Edit. Aranzadi, Pamplona. 1980, pág. 50. RODRIGUEZ PEREZ, ("La familia y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., pág. 1488), aunque pone de manifiesto que, a diferencia del art. 34 de la LGT, en el Impuesto se producen tantos hechos imposables como miembros obtengan renta, acepta, sin embargo, que "otro punto gravoso para la familia lo constituye la obligación conjunta y solidaria establecida por el artículo 4,2 de la ley para todos los componentes de la unidad familiar, a la que se verán sometidos algunos a quienes propiamente ninguna obligación habría correspondido ante el impuesto por no tener de por sí carácter de sujetos pasivos...".
- (92) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", cit., pág. 342.

También parece pronunciarse en este sentido la Audiencia Territorial de Valencia, en su Sentencia de 16 de noviembre de 1983 (Considerando cuarto "in fine"), publicada en la Revista LA LEY, núm. 896, de 16 de marzo de 1984, pág. 6.

ABELLA ("Manual del Impuesto...", cit.), aunque por una parte afirma que "la unidad familiar no es sujeto pasi-

vo contribuyente, en si misma, sino que lo serán todos y cada uno de sus componentes que tengan la titularidad de las rentas objeto de gravamen, si bien se constituye una responsabilidad conjunta y solidaria de la cuota del impuesto..." (op.cit., pág. 98, subrayado del original), por otra parte, como hemos indicado, entiende que todos los componentes de la unidad familiar son sujetos pasivos; así, al analizar el periodo impositivo inferior al año (op.cit., pág. 575).

Recientemente, parece acoger también la tesis de la "responsabilidad solidaria" MARTIN QUERALT ("Curso de Derecho tributario...", cit., pág. 74), al afirmar que "resulta obligado al pago del impuesto, conjunta y solidariamente con el auténtico realizador del hecho imponible, todo aquel que forma parte de la familia, tal como esta aparece definida por la propia Ley. En tal caso, pese a que no se haya obtenido renta se responde como si así hubiese ocurrido" (el subrayado es nuestro).

- (93) Nos referimos a PEÑA ALVAREZ, "La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 260 y ss. Para este autor, sólo son contribuyentes los que obtienen renta, pero "la figura del sustituto del contribuyente, tal como ha sido diseñada por el artículo 32 de la L.G.T. encaja perfectamente con el supuesto de que un miembro de la unidad familiar ingrese, en el cumplimiento de los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deuda tributaria que en el prorrateo interno corresponda a otro miembro" (op.cit., pág. 275). Y concluye que "Las personas físicas componentes de la unidad familiar pueden aparecer como sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, tanto como contribuyentes, como sustitutos del contribuyente, o también ocupando las dos posiciones simultáneamente" (pág. 276).
- (94) Cfr. PEÑA VELASCO, "La deducción 'a forfait'...", cit., págs. 139 y ss.; SIMON y CARRETERO, "Curso de introducción...", cit., pág. 179; GIMENO ULLASTRES, J., "La deducción fija por gastos personales en la unidad familiar", Rev. LA LEY, núm. 896, de 16 de marzo de 1984, pág. 2.

Por lo que se refiere a la Jurisprudencia, el TS, en su Sentencia de 6 de julio de 1984 ha declarado que "los contribuyentes a los que alude la Ley del Impuesto serán todos aquellos sujetos pasivos -no sustitutos- que, dentro de una unidad familiar de la que formen parte -arts. 4 y 5- realicen el hecho imponible, esto es, obtengan renta en cuantía suficiente para quedar sujetas, y por ello, están obligadas a soportar la carga tributaria...". Asimismo, entiende el TS que la unidad familiar es "mero conjunto de personas que, a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene como finalidad la acumulación de todos los rendimien

tos e incrementos de patrimonio de cuantos la constituyen... a cuyos componentes se imputa la responsabilidad solidaria frente a la Hacienda Pública... sin perjuicio del prorrateo de la deuda tributaria entre los que la integran, pero sin que ello signifique ni el reconocimiento de su personalidad jurídica, incluso en el orden tributario (sino más bien todo lo contrario), al someterse al gravamen como sujetos pasivos, a las personas físicas que la componen, consecuencia lógica al ser esas personas físicas y no la unidad familiar quienes realizan los hechos que la Ley convierte en supuesto de hecho del Impuesto". Y se subraya que "sería rechazable aceptar la personalidad jurídica de la unidad familiar sólo a efectos tributarios y negársela en otras esferas del derecho".

- (95) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones...", cit., pág. 24.
- (96) La misma idea en SIMON y CARRETERO, "Curso...", cit., pág. 179.
- (97) En este sentido, BANACLOCHE, al afirmar: "Son sujetos pasivos todos los que obtienen renta en España, sin formar parte de la unidad familiar, y por razón de solidaridad, todos los que forman parte de una unidad familiar aunque no obtengan renta" ("Novedades reglamentarias en el Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 32).
- (98) Cfr. FALCON, "La solidaridad...", cit., pág. 10.
- (99) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones de Derecho financiero", cit., pág. 209; CORTES DOMINGUEZ, "Los sujetos de la obligación tributaria", cit., págs. 16 y ss.; del mismo autor y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., págs. 295 y ss.; FERREIRO, "Curso...", cit., págs. 443 y ss.
- (100) También, en el art. 33,2, relativo a la jurisdicción competente para dirimir las controversias entre la Administración y los contribuyentes, según el cual: "Cuando la base imponible declarada sea inferior en un quinto a la cantidad que resulte en virtud de la estimación del consumo de la unidad familiar, más las diferencias puestas de manifiesto en las variaciones del patrimonio, será preceptiva la investigación de las operaciones bancarias del contribuyente...".
- (101) Cfr. BANACLOCHE, "Novedades reglamentarias...", cit., pág. 32. Dice también el autor que "da la sensación de que sólo se habla de contribuyentes cuando hay renta".
- (102) Cfr. "Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho tributario español", cit., pág. 179. Idéntico concepto se ofrece en las obras del mismo autor: "De

recho financiero y tributario", cit., pág. 469; "Sistema tributario español y comparado", cit., págs. 27-28.

- (103) Nos referimos fundamentalmente, claro está, a la deducción fija de diez mil pesetas, sin necesidad de justificación, a la que en su momento nos referiremos.
- (104) Vid. "Hecho imponible y cuantificación...", cit., pág. 631.
- (105) Así pues, al hablar aquí de ámbito subjetivo y ámbito objetivo de la acumulación, tales conceptos no se corresponden exactamente con el sentido subjetivo y el sentido objetivo del término acumulación a que nos referíamos en el capítulo I, recogiendo la distinción señalada por RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 50.
- (106) RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 58; el autor efectúa esta aclaración a pesar de que "es evidente", teniendo en cuenta que los sujetos que obtienen rentas "pueden no coincidir con los sujetos que la disfrutan".
- (107) Cfr. RAMALLO, "Hecho imponible y cuantificación...", cit., pág. 639. Planteándose esta distinción respecto al artículo 14 del TR del IGRPF, entendía el citado profesor que sólo cuando el matrimonio se rigiera por el sistema de separación de bienes podía hablarse de base plural.
- (108) "Estudio sistemático...", cit., pág. 232.
- (109) "Limitaciones a la regulación fiscal de la familia...", cit., pág. 597.
- (110) "La unidad familiar...", cit., pág. 54; vid. también, en este sentido, la opinión de COLMENAR, "El sujeto: la unidad familiar", cit., pág. 707.
- (111) Vid. los artículos 1315, 1325 y 1326 del Código Civil.
- (112) "Comentarios...", cit., pág. 83.
- (113) "La unidad familiar...", cit., pág. 58; la observación del autor adquiere su sentido teniendo en cuenta que en el momento de formularla aún no se había llevado a cabo la reforma del Código Civil y subsistía, por tanto, el usufructo paterno respecto de los bienes y rentas de los menores.
- (114) RAMALLO, "La unidad familiar...", loc.ult.cit.
- (115) Ibídem.

- (116) Recuérdese, no obstante, que algunos de los estudios que precedieron a la reforma de la imposición sobre la renta recomendaban la no acumulación de las rentas del trabajo; en este sentido, vid. MARTINEZ MARTINEZ, "La reforma de la imposición sobre la renta...", cit., págs. 84-86; ANTON, DIAZ y GARCIA, "La unidad contribuyente", cit., págs. 174-175.
- (117) En el mismo sentido, LASARTE, al afirmar con relación al precepto que dispone este régimen que "tal vez sea consecuencia de una redacción apresurada" ("Comentarios...", cit., pág. 301).
- (118) Vid. de la PEÑA VELASCO, "Consideraciones torno a la noción de incremento patrimonial...", cit., págs. 575 y ss., donde se ofrece una explicación de esta realidad. Para una justificación de la tributación de este componente de la renta, vid. PALAO, "La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria", cit., págs. 35 y ss.
- (119) Vid., al respecto, COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 710; RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 66.
- (120) Sobre ello y muy especialmente por lo que se refiere al propio concepto de incremento y disminución patrimonial en el Impuesto, nos remitimos a: de la PEÑA VELASCO, "Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial...", cit.; CAYON GALIARDO, "Las rentas irregulares...", cit.; MARTIN QUERALT, "Comentarios a la Ley del Impuesto...", cit., págs. 228 y ss.; RODRIGUEZ MIRANDA, S. y SEMPERE RODRIGUEZ, F., "Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio", Ediciones del Foro, Madrid, 1980, en especial capítulo III, págs. 85 y ss.
- (121) La Orden de 23 de diciembre de 1978 estableció que "la expresión 'Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones' utilizada en los números 2 y 7 del artículo 20 se entenderá... referida a los impuestos que actualmente gravan las transmisiones 'mortis causa' y las donaciones 'inter vivos', mientras permanezcan en vigor".
- (122) Cfr. de la PEÑA VELASCO, "Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial...", cit., pág. 584; MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 234.
- (123) Nos referimos, especialmente, a COLMENAR, "El sujeto...", cit., págs. 709-710, cuya opinión es seguida por STAMPA, "Estudio sistemático...", cit., págs. 243-244.
- (124) Informe CARTER, vers. española, cit., vol.II, pág. 145; el subrayado es nuestro. En la misma idea se in-

siste en las págs. 157, 161, 166, etc...

- (125) Ibídem., págs. 158 y ss. y 170 y ss.
- (126) Ibídem., págs. 148 y ss. y 169-170. Asimismo, "con vistas a impedir que los matrimonios se lleven a cabo con el único fin de reducir los impuestos sobre las transferencias de bienes, deberían limitarse las transferencias libres de gravamen a las realizadas entre cónyuges casados desde por lo menos cinco años o que hayan tenido un hijo de su matrimonio... Como excepción a esta regla, se permitiría durante este periodo de tiempo que las transferencias estén libres de gravamen hasta un límite de la mitad de la renta, deducción hecha de los impuestos, declarada por la unidad familiar" (loc.cit., págs. 169-170).
- (127) El profesor RAMALLO alude a otro factor que incide en la situación que comentamos: la relación de los incrementos patrimoniales a efectos del IRPF con el IPN y el ISD; vid. su opinión al respecto en "La unidad familiar...", cit., págs. 66-67.
- (128) También se refiere a las cantidades abonadas en concepto de guarderías, una consulta vinculante de 19 de abril de 1979, aclarándose que también ellas se hallan sujetas al impuesto (O.M. de 17 de abril de 1980, BOE de 26 de abril, pág. 1.201). Quizás deba encontrarse aquí la razón de que la mencionada Orden de 4 de junio de 1980 sólo se refiriera a gastos de guardería, a los que el Reglamento de 1981 ha venido a equiparar los de empleados de hogar.
- (129) Vid., en este sentido, SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 91.
- (130) En este sentido, LAMOCA PEREZ ("Gastos de guardería y empleados de hogar en el Impuesto sobre la Renta, CT, núm. 47, 1983, pág. 76), quien realiza una consideración individualizada del art. 45,3,b) del Reglamento.
- (131) Vid. LAMOCA PEREZ, loc.cit., pág. 75.
- (132) Ibídem., págs. 75-76.
- (133) Vid., los arts. 45 y 62 y ss. del Reglamento.
- (134) Cfr. NAVAS, R., "Los gastos tributarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas REDF, núm. 22, 1979, pág. 303.
- (135) "Introducción al sistema impositivo español", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1970, pág. 17.
- (136) "Gastos de guardería...", cit., pág. 76. Insiste nueva

mente este autor en la opinión de que en virtud del art. 134 del Reglamento se produce una alteración de la naturaleza jurídica de determinados rendimientos, en su trabajo, "La familia en el Impuesto sobre la Renta", CT, núm. 48, 1984, págs. 77 y ss., en especial, pág. 78.

- (137) La misma opinión mantiene al respecto LAMOCA PEREZ, "Gastos de guardería...", cit., pág. 78.
- (138) Nos referimos, concretamente a la inclusión en el Reglamento, como gasto excepcional no sueltuario, de las anualidades por alimentos en los supuestos no comprendidos en el artículo 89 del mismo; sobre ello, vid., el apartado c') de este mismo epígrafe.
- (139) La Orden de 23 de diciembre de 1980, anteriormente citada, dispone que la expresión "Impuesto sobre el Patrimonio Neto" que se utiliza en el IRPF, deberán entenderse referida al Impuesto de tal naturaleza vigente, esto es, al Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio, creado por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.
- (140) Vid., por ejemplo, BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 48), quien afirma que la norma relativa a viviendas desocupadas se refiere a la unidad familiar, pero "nada dice del propietario no perteneciente a ninguna unidad familiar, que posea todas las viviendas desocupadas que desee". El reglamento (art. 50,1), refiere el supuesto de vivienda desocupada "a un sujeto pasivo o, en su caso, a miembros de una misma unidad familiar". Por otra parte, APARICIO PEREZ, A., y FERNANDEZ JUNQUERA, M., ("Los rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", RDFHP, núm. 159, 1982, pág. 1045), entienden que la "redacción dada por el actual Reglamento del Impuesto "a esta materia, "es imprecisa y confusa".
- (141) Sobre ello nos remitimos al excelente comentario de PALAO al art. 16 de la Ley, en la obra colectiva "Comentarios...", cit., págs. 133 y ss. Sobre el tema puede verse también, el citado trabajo de APARICIO y FERNANDEZ JUNQUERA, "Los rendimientos del capital inmobiliario..."; CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., págs. 194 y ss.; ALSINA y ARIAS, "Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 99 y ss.; ARGUELLO REGUERA y CORTES MARTINEZ, "El nuevo Impuesto...", cit., págs. 166 y ss.; LOPEZ BERENGUER, "Manual del Impuesto...", cit., págs. 175 y ss., etc...
- (142) PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 138. Al respecto, aclara SANCHEZ PINILLA ("Notas al Impuesto...", cit., págs. 98-99): "A los garages utilizados por sus propietarios se les aplicará el 3 por 100, aunque estén fue-

ra de su vivienda habitual. Habrá tantos 3 por 100 como garages tenga... ya que no se trata de viviendas. Si no están ocupados, no habrá rendimiento gravable... A los locales de negocio no se les aplicará normalmente el 3 por 100. Si están afectos a actividades empresariales del propietario formarán parte de esos rendimientos... Si están desocupados, producirán rendimiento cero, porque no serán utilizados por sus propietarios".

- (143) PALAO, loc.ult.cit.
- (144) Vid. la consulta de 22 de junio de 1981, en "Repertorio de Doctrina Administrativa...", cit., pág. 197.
- (145) PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 142.
- (146) Nótese que el diez por ciento no se aplica a las viviendas ocupadas, aunque sean cinco, ni a las viviendas destinadas al alquiler o venta, ni a inmuebles urbanos distintos de vivienda (garages, locales comerciales), ya estén ocupados o sin ocupar, y cualquiera que sea su número.
- (147) Cfr. PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 142. Para una consideración crítica del rendimiento imputado de vivienda desocupada, vid. PEREZ CRISTOBAL, J., "Rendimientos imputables en viviendas utilizadas por sus propietarios o usufructuarios", CT, núm. 38, 1981, págs. 135 y ss.
- (148) El precepto, con idéntico tenor literal, se contenía en el Proyecto de Ley del Impuesto, en su artículo 19, 4,c); vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 105. Sobre los criterios que presidieron la modificación de la incardinación sistemática del mismo, vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 203.
- (149) Por ejemplo, la operación que el padre, médico, realiza a su hijo, o el préstamo sin interés que le ofrezca: no se entienden retribuidos, pero tampoco puede deducirse nada por ellos.
- (150) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", cit., pág. 187.
- (151) Cfr. SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 144.
- (152) "Comentarios...", loc.ult.cit.
- (153) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", loc.ult.cit.
- (154) El Real Decreto 2933/1983, se encuentra complementado por la Orden de 13 de marzo de 1984, por la que se de-

sarrolla el régimen de estimación objetiva singular, y por la Resolución de la DG de Tributos de 27 de marzo de 1984 (BOE de 19 y 29 de marzo, respectivamente). Sobre el nuevo régimen de estimación objetiva singular pueden verse los trabajos de ALEMANI SELFA, GATOO DE ECHARRI y MARTINEZ GIMENEZ, incluidos en el núm. 47 de CT.

- (155) Vid. el comentario al respecto de CASADO OLLERO y HERRERO MADARIAGA, en "Impuesto sobre la Renta...", cit. pág. 269.
- (156) El origen de estos preceptos se encuentra en la aceptación por parte de la Ponencia de las enmiendas suscritas por determinados diputados de Alianza Popular y de UCD, entendiéndose que era más adecuada su conceptualización como gasto deducible que como deducción de la cuota. La referencia a otros "miembros de la unidad familiar" aparece en la redacción del art. 19 propuesta por la Ponencia (vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, págs. 202-203).
- (157) "Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 48.
- (158) "El sujeto...", cit., pág. 719.
- (159) "Notas al Impuesto...", cit., pág. 139.
- (160) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 233.
- (161) Como señalan RODRIGUEZ MIRANDA Y SEMPERE RODRIGUEZ ("Régimen fiscal de los incrementos...", cit., pág. 128), "los consumos de los contribuyentes no pueden vaciar y dejar sin sentido un tributo sobre la renta". La misma opinión expresa MARTIN QUERALT, op.cit., pág. 236.
- (162) "Estudio sistemático...", cit., págs. 323 y 343.
- (163) "Comentarios...", cit., pág. 236.
- (164) "Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial...", cit., pág. 585, en nota 32.
- (165) Los otros casos que no implican incremento o disminución de patrimonio son: la división de la cosa común, y disolución de las comunidades de bienes o separación de comuneros. G. de la PEÑA ("Consideraciones en torno a la noción de incremento...", cit., pág. 591), entiende que se trata de supuestos de exención; CAYON GALIARDO ("Las rentas irregulares...", cit., pág. 261), apunta también la posibilidad de considerarlos supuestos de no sujeción.

- (166) En este sentido, de la PEÑA, "Consideraciones...", cit., pág. 588; MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit. pág. 238.
- (167) Vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 205.
- (168) Así, G. de la PEÑA, "Consideraciones...", cit., pág. 591; MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 238-239; RODRIGUEZ MIRANDA y SEMPERE RODRIGUEZ, "Régimen fiscal de los incrementos...", cit., págs. 118 y ss.; LOPEZ BERENGUER, "Manual del impuesto...", cit., págs. 278 y ss.; MENENDEZ HERNANDEZ, J., "Contradicciones y paradojas en el Impuesto sobre la Renta", Ed.Der. Fin., 1980, págs. 98 y ss.
- (169) Abordan esta cuestión: MARTIN QUERALT, RODRIGUEZ MIRANDA y SEMPERE RODRIGUEZ, LOPEZ BERENGUER, y MENENDEZ HERNANDEZ, loc.cit. respectivamente en nota anterior.
- (170) Cfr. art. 1396 y ss. del Código Civil.
- (171) Cfr. arts. 1417 y ss. del Código Civil.
- (172) El régimen de participación, según dispone el art. 1415 del Código Civil, se extingue en los casos prevenidos para la sociedad de gananciales. Sobre la libertad de estipulación de capitulaciones matrimoniales, recordamos los arts. 1325 y 1326 del mismo cuerpo legal.
- (173) Vid., en este sentido, SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 152.
- (174) Sobre la importancia, también en este punto, del concepto de disolución de la unidad familiar, véase la consideración de RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 67.
- (175) Cfr. "La unidad familiar...", loc.cit.
- (176) Facilmente se aprecia la consecuencia del elemento distorsionante a que nos hemos referido: basta modificar el régimen económico matrimonial -lo que puede hacerse en cualquier momento-, según convenga a la situación en cuestión; particularmente, si la diferencia de valor que se pondría de manifiesto es negativa, la estipulación del régimen de separación de bienes dará derecho a su cómputo, mientras que si no se adopta esta "previsión", puede quedar a merced de la interpretación administrativa el precepto que corresponde aplicar.
- (177) Tal alusión ha dado lugar al comentario de que si previamente se entiende que no hay incremento porque no hay enajenación, no se explica la referencia al "dere-

cho enajenado"; vid. SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 152.

- (178) "Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial...", cit., pág. 591, en nota 51; en el mismo sentido, MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 239.
- (179) Baste con indicar al respecto la opinión de FERREIRO ("Comentarios...", cit., pág. 83), para quien el art. 7º,4 es "una de las normas más oscuras e innecesarias de la Ley".
- (180) La incardinación sistemática del precepto arranca del Proyecto de Ley del Impuesto, que se refería a las anualidades satisfechas por alimentos, sin más especificaciones, empleando los términos "alimentario" y "alimentista". La limitación de las anualidades por alimentos a los "satisfechos entre cónyuges por decisión judicial" fué iniciativa de la Ponencia (vid. Civitas REDF, núms. 17-18, págs. 101 y 185).
- (181) En este sentido, BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos...", para quien el art. 7º,4 significa que "rompiendo la sistemática el legislador incluyó una no sujeción fuera de lugar (art. 3.4) o no se atrevió a definir como gasto el de alimentos" (pág. 47)).
- (182) Cfr. "Comentarios...", cit., págs. 80-81.
- (183) FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 84.
- (184) Vid., por ejemplo, el art. 142 del Código Civil.
- (185) Cfr. art. 143 del Código Civil.
- (186) En este sentido, FERREIRO, "Comentarios...", cit., pág. 84, nota 8.
- (187) "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., pág. 89.
- (188) Cfr. art. 28 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984.
- (189) Ibídem.
- (190) Asimismo, resulta que por un hermano a su cargo el sujeto pasivo puede llegar a deducir 30.000 pesetas, mientras que por un ascendiente sólo puede deducir 12.000; además resulta que por un hermano a su cargo de 26 años, que continúa su educación (vid. art. 143, segundo párrafo, del Código Civil), procede deducción, mientras que no procede por un hijo en las mismas circunstancias, etc...

- (191) Para una exposición de la problemática acerca del nacimiento del derecho a alimentos y la reclamación judicial de los mismos, vid. LACRUZ y SANCHO, "Derecho de familia", cit. (1978), t.II, págs. 224 y ss. y 239 y ss.

Sobre el procedimiento sumario a seguir a efectos de asignación de alimentos provisionales, cfr. arts. 1609 y ss. de la LEC.

- (192) En este sentido, cfr. art. 1318 del Código Civil. A ello se refiere FERREIRO ("Comentarios...", cit., pág. 84), observando que aunque el art. 7º,4 "parece estar pensado para cónyuges separados, podría también referirse, en una interpretación estricta literal, a cónyuges que aún forman parte de la misma unidad familiar"; recuérdese que el precepto se refiere literalmente a "decisión judicial", no a "sentencia judicial".
- (193) Cfr. art. 27 del TR del IGRPF. Con este precepto lo que se pretendía era evitar el deterioro de la progresividad del tributo. En este sentido: GOTA, "Tratado del Impuesto sobre la Renta", cit., t.III, pág. 284; GARCIA AÑOVEROS, "Impuesto General Sobre la Renta...", cit., págs. 73-74; ambos entendían que era adecuado "elevar la base al año", ya que la tarifa progresiva estaba concebida para un periodo anual.
- (194) En contra parece opinar ALBIÑANA, ("Sistema tributario español y comparado", cit., pág. 295, nota 10), al decir, refiriéndose a la expresión "elevación al año" contenida en el art. 24,3 de la Ley: "El legislador de 1978 ha hecho 'tabla rasa' de tal exigencia aritmética y dispone se aplique la tarifa (anual) del impuesto a rentas obtenidas en periodos inferiores a un año". También SIMON y CARRETERO ("Curso de introducción...", cit., pág. 180), parecen preferir el sistema anterior como forma de evitar el deterioro de la progresividad del tributo.
- (195) Cfr., en este sentido, LASARTE, "Comentarios...", cit. págs. 354-355. También se pronuncian a favor de la norma contenida en el artículo 24,3 de la Ley: ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 578; ALSINA y ARIAS, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 219; ARGUELLO y CORTES, "El nuevo Impuesto...", cit., pág. 293; LOPEZ BERENGUER, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 129; RODRIGUEZ PEREZ, "Comentarios...", cit., (1982), pág. 278. CARO CEBRIAN ("Los periodos impositivos cortos...", cit., pág. 61, aunque dice que "Verdaderamente el tema es discutible en cuanto a su adecuación a la progresividad del impuesto", reconoce a continuación que "imponer la elevación al año indiscriminadamente es peligroso, pues se pueden estar manejando

rentas del periodo que no habían de ser recurrentes".

- (196) Vid. el art. 22 de la misma, apartados 3 y 4, relativos al régimen de estimación objetiva singular. Sobre este artículo, nos remitimos al estudio que del mismo hace PALAO, "Comentarios...", cit., págs. 304 y ss.
- (197) Cfr. "Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit. pág. 49.
- (198) Vid. el art. 100 del primer Reglamento del Impuesto, relativo a los límites de aplicación del régimen de estimación objetiva singular.
- (199) Vid. el Preámbulo del Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, BOE de 28 de noviembre.
- (200) Incorrectamente, el precepto se refiere al supuesto de que "por un mismo sujeto pasivo o, en su caso, por una unidad familiar, se ejerzan varias actividades...". Es evidente que la "unidad familiar" no desarrolla, no puede desarrollar, actividad alguna, sino los sujetos que la componen.
- (201) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", cit., págs. 361-363, donde se pone de relieve la importancia de esta materia y la necesidad de su regulación.
- (202) Cfr. SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 213, quien también entiende que la ampliación a los nuevos supuestos del art. 112 del Reglamento es innecesaria.
- (203) "Comentarios...", cit., pág. 386; en el mismo sentido, LOPEZ BERENGUER, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 134.
- (204) Sobre las deficiencias técnicas del precepto llama la atención LASARTE, "Comentarios...", cit., pág. 387, nota 17; también para una opinión crítica del número 1 del art. 112, vid. ALSINA y ARIAS, "Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 224.
- (205) Vid. la Orden de 4 de diciembre de 1964 (BOE de 14 de diciembre), por la que se regulaban los procedimientos de compensación de pérdidas de los contribuyentes sujetos a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial, Cuota por Beneficios, establecido en la Ley de Reforma del Sistema Tributario.
- (206) Cfr. "Comentarios...", cit., págs. 280 y ss.
- (207) Cfr. FALCON, "Análisis de la transparencia tributaria", cit., págs. 276 y ss.
- (208) Vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, págs. 106 y 212.

- (209) "La unidad familiar...", cit., pág. 67.
- (210) "Compensación de pérdidas en el Impuesto sobre la Renta", CT, núm. 33, 1980, págs. 37 y 44.
- (211) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", cit., pág. 296.
- (212) "Notas al Impuesto...", cit., pág. 186; y más adelante afirma que si el cónyuge que tuvo las pérdidas se divorcia y contrae matrimonio, será el nuevo cónyuge y no el anterior el que se beneficiará de las pérdidas habidas, lo que entiende "Es un proceder poco equitativo con la primera unidad familiar, que hubo de mantenerse con las rentas de quien las produjo".
- (213) Cfr. SANCHEZ PINILLA, "Notas al Impuesto...", cit., pág. 187.
- (214) Ibídem. Afirma el autor: "No nos parece justo que para pagar el impuesto se integren las rentas de todos los miembros de la unidad familiar y a la hora de continuar los sobrevivientes con un beneficio se olvide la situación originaria".
- (215) Cfr. "Comentarios...", cit., págs. 296 y 297. Lo que sí se plantea LASARTE, precisamente por el último argumento expuesto, es la oportunidad de admitir la compensación en el supuesto específico de transmisión "mortis causa" de una empresa (loc.cit.). Del tema de la sucesión de los negocios y actividades económicas en general, y los problemas que plantea en el IRPF, se ha ocupado, entre otros, BAYOD PALLARES, R.G., "El sujeto pasivo sucesor de actividades económicas en el Impuesto de Personas Físicas", CT, núm.39, 1981, págs. 43 y ss.
- (216) Vid. supra, nota 107 de este capítulo.
- (217) Vid. capítulo I, págs. 76 y ss., donde nos referimos a la técnica de las desgravaciones en el método unitario.
- (218) Vid. PALAO ("Comentarios...", cit., págs. 121 y 122), quien, frente a la base imponible "ordinaria", se refiere a determinadas correcciones que traen su causa de ejercicios anteriores.
- (219) Para un "análisis de la evolución de la carga tributaria de la familia en la práctica", vid. PEÑA ALAVAREZ, "La unidad familiar...", cit., págs. 355 y ss., donde se contempla "la valoración y enjuiciamiento del nivel de presión fiscal soportado por una unidad familiar (lo que) se facilita por medio de la elaboración de un conjunto de casos prácticos que ilustren sobre los efectos que se derivan de la aplicación del impuesto".

- (220) Sobre el tema, vid. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 398 y ss.
- (221) Según este artículo, la cuota íntegra del IRPF, para los sujetos pasivos por obligación personal, no podrá exceder del 40 por 100 de la base imponible, ni, conjuntamente con el Impuesto sobre el Patrimonio, del 55 por 100.
- (222) Sobre el problema que plantea la determinación del concepto de cuota íntegra, y la conexión que se prevé entre el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio, vid. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 414 y ss.
- En otro orden de consideraciones, BANACLOCHE ("Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 317 y ss), al comentar el artículo 28 de la Ley, distingue: la cuota mínima, la cuota complementaria, la cuota provisional, la cuota negativa pendiente, la cuota imposible y la cuota simplificada.
- (223) Sobre ello, vid. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 401 y ss.
- (224) En un sentido muy amplio, medidas desgravatorias son "todas las que conducen a una supresión o aminoración de las cuotas que, por aplicación de las normas reguladoras de un tributo, habrían de satisfacerse si las aludidas medidas no se hubieran adoptado" (SAINZ DE BUJANDA, "Teoría jurídica de la exención tributaria", Hacienda y Derecho, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 432).
- (225) Cfr. "Presupuesto de hecho y justificación de las deducciones de la cuota del I.R.P.F. por gastos personales", Civitas REDF, núm. 25, 1980, pág. 114. De esa calificación parte, justamente, su estudio del tema, por cuanto se refiere al "presupuesto de hecho" de las deducciones, remitiéndose a la noción de "presupuesto de hecho de la exención" (op.cit., nota 1).
- (226) "Comentarios...", cit., pág. 425.
- (227) Cfr. "Teoría jurídica de la exención tributaria", cit. pág. 433.
- (228) Vid. el Proyecto de Ley, loc.cit., pág. 98. La matización de "menor intensidad" del carácter regresivo de la legislación anterior, referido a las desgravaciones por circunstancias familiares, alude sin duda a la limitación del anterior IGRPF respecto a la procedencia de la desgravación "por esposa", limitada a los contribuyentes cuya base liquidable no excediera de 1.600.000 pesetas; y a la desgravación por hijos, que tampoco procedía cuando tuvieran "de por sí peculio con renta superior a 25.000 pese-

tas anuales" (cfr. art. 36, a) y b) del TR del IGRPF).

- (229) Cfr. "Las deducciones de la cuota", RDFHP, núm. 142, 1979, pág. 818.
- (230) MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 426. En el mismo sentido, GARCIA MARTIN, "Las deducciones de la cuota", cit., págs. 819 y 822; APARICIO PEREZ, A., y MONASTERIO ESCUDERO, C., "Las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 38, 1981, pág. 20. G. de la PEÑA ("La deducción 'a forfait' por gastos personales en el IRPF", Civitas REDF, núm. 33, 1982, pág. 123), insiste, por su parte, en "la total carencia de técnica normativa en algunos casos, y la inadecuada sistematización de los preceptos reguladores de la materia, en otros".
- (231) El lector interesado en un análisis comparativo de las modificaciones introducidas en esta materia por el segundo Reglamento del Impuesto, puede consultar: de la PEÑA VELASCO, "Innovaciones introducidas por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de deducciones de la cuota", CT, núm. 40, 1982, págs. 119 y ss.; APARICIO y MONASTERIO, "Las deducciones de la cuota en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982", CT, núm. 40, 1982, págs. 27 y ss.
- (232) Vid. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 426-427, quien pone especialmente de relieve esta circunstancia.
- (233) Cfr., por ejemplo, el artículo 9º de la Ley 5/1983, de 29 de junio, y el artículo 28 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre.
- (234) MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 427. Una acentuada crítica a la regulación de las deducciones en el Impuesto, es la que realizan APARICIO y MONASTERIO ("Las deducciones de la cuota en el Impuesto...", cit.), quienes concluyen que se trata de una regulación "incompleja por su falta de coherencia, tanto interna como externa"; "confusa e incompleta"; que "penaliza el ahorro y discrimina por razón de la inversión"; entendiendo que es necesaria su modificación para adaptarla "mejor a los dos principios fundamentales del Derecho: seguridad jurídica y equidad" (págs. 34-35).
- (235) Por ejemplo, la deducción correspondiente a la inversión realizada en la adquisición de vivienda habitual del "contribuyente", entendiéndose aquí por "contribuyente" unidad familiar (vid. el apartado h), núm. 5, del artículo 29 de la Ley del Impuesto, tal como aparece redactado en el artículo 28 de la Ley de Presupuestos

para 1984). Si más de un miembro obtiene renta, cabe entender que se produce una discriminación entre las "posibilidades desgravatorias" de los sujetos de una unidad familiar y los que no son tales, ya que en este último caso sería posible desgravar por tantas viviendas como personas obtienen renta; no obstante, ello era más significativo a efectos prácticos antes de la limitación porcentual prevista para todas las inversiones en la Ley 5/1983 (art. 10).

- (236) Así, el mencionado límite para el conjunto de las inversiones, a efectos de la deducción por las mismas: la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, dispone en su art. 28, siguiendo la norma ya prevista en la ley 5/1983, que el importe del conjunto de las inversiones (adquisición de vivienda, suscripción de valores, restauración de monumentos hitórico-artísticos, e intereses de préstamos concertados para la adquisición de acciones de la propia empresa) no podrá exceder del 30 po 100 de la base imponible del sujeto pasivo o, en su caso de la unidad familiar.
- (237) Cfr. art. 29, segundo párrafo, de la Ley, modificado por el art. 28 de la Ley de presupuestos para 1984.
- (238) Opinión distinta parecen mantener APARICIO y MONASTERIO ("Las deducciones de la cuota en el Impuesto...", cit., pág. 21), quienes objetan que al ser ésta "una deducción destinada a garantizar un mínimo de existencia la cantidad en la que se cifra éste es a todas luces insuficiente...".
- (239) Así lo manifiestan: GARCIA MARTIN, "Las deducciones de la cuota", cit., pág. 282; MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 428; RODRIGUEZ PEREZ, "Comentarios...", cit., (1980), pág. 243.
- (240) Sin embargo, algún autor, como STAMPA ("Estudio sistemático...", cit., pág. 250), argumentando en base al término "general", entiende que "no hay razón para considerar que la deducción en caso de matrimonio se refiere a uno solo de los cónyuges".
- (241) Siendo el tipo mínimo de la escala de gravamen del 15 por 100, las 15.000 pesetas de deducción general equivalen a 100.000 pesetas de "renta exenta", exigiéndose 75.000 pesetas de rendimientos netos para que proceda el incremento de la deducción general; siendo el tipo mínimo del 16,4 y la deducción general de 17.000 pesetas, ésta viene a equivaler a 105.328 pesetas de renta exenta.
- (242) Vid. los ejemplos y consideraciones al respecto, de COLMENAR ("El sujeto...", cit., pág. 714), y RODRIGUEZ PEREZ ("Comentarios...", cit., 1980, pág. 245), si

bien estos autores entienden el incremento de la deducción general como medida que atiende únicamente al problema de la progresividad derivada de la acumulación.

(243) Lo que excluye el precepto objeto de comentario es su aplicabilidad cuando únicamente se perciben rentas de capital o incrementos de patrimonio, pero el obtenerlos no obsta la aplicación del precepto si se dan las condiciones por él exigidas; vid., en este sentido, MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 430; RODRIGUEZ PEREZ, loc.cit. en nota anterior.

(244) Cfr. MARTIN QUERALT, op.cit., pág. 429; en el mismo sentido, RODRIGUEZ PEREZ, op.cit., págs. 245-246, al decir: "no se trata de un problema de índole de rentas, sino de su cuantía en relación con la progresividad y la familia, y por tanto existe sea cualquiera su clase; de querer atender a éstas tal vez lo hubiéramos hecho en sentido de límite, es decir, aplicando en todo caso la deducción con el solo requisito de una cierta cuantía de renta de los interesados, y excluyéndola a partir de la posesión de un cierto importe de rentas patrimoniales, bien de una vez o bien, por ejemplo, reduciéndola primero a su cincuenta por ciento y suprimiéndola al llegar a otra cuantía superior". En este sentido, vid. la enmienda del Grupo Parlamentario Comunista al art. 29,d) del Proyecto de Ley, proponiendo un texto alternativo (Civitas REDF, núms.17-18, pág. 223).

También le encuentran escasa justificación a la discriminación cualitativa que aquí se produce: GARCIA MARTIN, "Las deducciones de la cuota", cit., pág.833; APARICIO y MONASTERIO, "Las deducciones de la cuota en el Impuesto...", cit., pág. 25.

(245) GARCIA MARTIN, loc.ult.cit.

(246) Para APARICIO y MONASTERIO (op.ult.cit., pág. 25), "resulta regresivo el sistema adoptado al establecer una corrección que presenta carácter proporcional independientemente de la cuantía de las rentas aportadas por los diversos sujetos pasivos" (el subrayado es nuestro). No compartimos esta opinión: ciertamente, la deducción fija de la cuota tiene un efecto matemáticamente regresivo en punto al beneficio fiscal que de aquella se deriva, habida cuenta de la progresividad de la tarifa; pero ello, a nuestro entender, no puede calificarse de regresivo, sin más, por cuanto, precisamente, el beneficio fiscal será menor cuanto mayor sea la renta obtenida. Cuestión distinta es que se considere más adecuado un sistema de corrección de la progresividad que atienda a la cuantía de la renta acumulada, y del cual se derive por tanto una "corrección" más intensa o efectiva de la progresividad; sobre todo

ello nos remitimos al capítulo I, donde analizamos ampliamente los diversos sistemas de imosición sobre la renta acumulada y las técnicas para corregir los efectos indeseados de la acumulación.

- (247) Cfr., en este sentido, MARTIN QUERALT, "Comentarios..." cit., pág. 429.
- (248) Esta circunstancia es acertadamente señalada por LASARTE ("Comentarios...", cit., pág. 187), como pusimos de manifiesto al ocuparnos de la determinación de la base imponible.
- (249) En este sentido, COLMENAR, ("El sujeto...", cit., pág. 715), objeta al incremento de la deducción general, tal como viene prevista en la Ley, que "si lo que se ha pretendido ha sido favorecer a las unidades familiares de niveles de renta modestos, se ha tenido en cuenta un hábito de las zonas urbanas, pero que discrimina frente a las costumbres de las zonas rurales...". También LASARTE (loc.ult.cit.) pone de relieve que la solución legal "tiene el inconveniente de que las prestaciones entre miembros de la unidad familiar son en muchos casos reales y no hay motivo para negarles el aumento de la deducción general".
- (250) Vid. GARCIA MARTIN, "Las deducciones...", cit., pág. 834; ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 643.
- (251) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 430; GARCIA MARTIN, loc.ult.cit.; ABELLA, loc.ult.cit.
- (252) Vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 220.
- (253) Cfr., en este sentido, "Comentarios...", cit., pág. 432.
- (254) Cfr. art. 36,b) del TR del IGRPF.
- (255) La referencia a Institutos seculares se debe al criterio de la Ponencia, ya que no se encontraba contenida en el Proyecto, que en este punto recogía la normativa anterior (hijos casados y religiosos profesos). Asimismo, se elevó la cuantía inicialmente prevista (5.000 pesetas), y se modificó el límite que determinaba la inaplicabilidad de la misma (25.000 pesetas).
- (256) Concretamente, dispone el artículo 29,b) de la Ley que de la cuota que resulte de la aplicación de la tarifa se deducirá:
 "Por cada hijo legítimo, legitimado, natural, reconocido o adoptado, seis mil pesetas.
 No se practicará la deducción anterior por:
 -Los hijos mayores de veinticinco años de uno y otro sexo, salvo la excepción del párrafo tres del epígrafe

d) (relativo a hijo invidente, gran mutilado o gran inválido, físico o psíquico).

-Los hijos casados, religiosos profesos o miembros de Institutos seculares, de uno u otro sexo.

-Los hijos o hijas que obtengan rentas superiores a cien mil pesetas, excepto cuando integren la unidad familiar".

(257) Dictamen 42.101, de 5 de julio de 1979, pág. 56.

(258) "Comentarios...", cit., pág. 435, en nota 13. También para BANACLOCHE, ("Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 355-356), "la corrección reglamentaria del artículo 121,2,b) no parece plenamente justificada. En primer lugar, porque la Ley prima sobre el Reglamento. En segundo lugar, porque la Constitución no se opone a la Ley, ya que ésta encontraría aplicación en relación con cualquier confesionalidad que tuviera comunidades religiosas legalmente establecidas. Y en tercer lugar, porque si se admite que el Reglamento es constitucional y la Ley no, lo que hay que deducir es los padres de novicios, postulantes, iniciados, etcétera, pueden deducir por sus hijos, aunque éstos sean mantenidos por la comunidad religiosa en que viven".

(259) Estos extremos no siempre son entendidos tal como aquí los hemos expuesto. Así, para MARTIN QUERALT ("Comentarios...", cit., pág. 434), no "se aplicará la deducción cuando el hijo esté casado, aunque sea menor y esté separado. Sin embargo, sí que se aplicará cuando el hijo o hija sean viudos, aunque sean mayores de edad, siempre que no sean mayores de veinticinco años y no perciban rentas superiores a 100.000 pesetas, si viven separados de los padres, pues si viven con los mismos también podrá practicarse tal deducción. Situación que comparativamente -hijos separados y viudos- no resiste el menor análisis y es ciertamente criticable".

Por nuestra parte, entendemos que si el hijo está separado, es menor y no tiene hijos, volverá a integrarse en la unidad familiar de los padres (vid. supuesto de aplicación práctica nº 4, "Repertorio de la Doctrina Administrativa...", cit., pág. 90), y dará derecho a deducción. Si tiene a su vez un hijo, la deducción procede en la declaración del padre, siempre que no obtenga rentas superiores a 100.000 pesetas, y siempre que sea menor de 25 años, aunque constituya otra unidad familiar con su hijo. El "abuelo" podrá deducir por su nieto, acogiéndose a la vía de los gastos excepcionales no suntuarios, como hemos visto en otro lugar. Por otra parte, ninguna exigencia encontramos en la Ley acerca de que los hijos deban convivir con los padres para que proceda la deducción por los mismos (vid.

en este sentido, ARGUELLO y CORTES; "El nuevo Impuesto...", cit., pág. 315). Sí compartimos la opinión del profesor MARTIN QUERALT en punto a que la regulación de esta deducción es ciertamente criticable y no resiste el menor análisis.

- (260) Según el art. 121,2 del Reglamento, la deducción por hijos no será practicable por:
 - "a) Hijos mayores de 25 años, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.
 - b) Los hijos casados.
 - c) Los hijos que obtengan rentas superiores a 100.000 pesetas anuales, excepto cuando integren la unidad familiar".
 El apartado 4 se refiere al "hijo, cualquiera que sea su edad, no excluido por las letras b) y c) de este artículo, que sea invidente, gran mutilado o gran inválido físico o psíquico.
- (261) Cfr. GARCIA MARTIN, "Las deducciones...", cit., pág. 830.
- (262) Esta norma no se encontraba prevista en el Proyecto de Ley, y se incorporó por iniciativa unánime de la Ponencia, con la finalidad de garantizar "los derechos que corresponden a los sujetos titulares de familia numerosa de honor" (cfr. Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 248).
- (263) Cfr. la opinión de MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 436.
- (264) Vid. el art. 8º,6 del TR del IRTP, aprobado por Decreto 512/1967, de 2 de marzo (BOE de 21 de marzo). Sobre disposiciones complementarias de esta norma, vid. CALVO ORTEGA, "Leyes tributarias de España", Servicio de Publicaciones del Ministerio de hacienda, Madrid, 1975, pág. 304, nota 2.
- (265) Sobre la fecha a la que debe entenderse referido el precepto, vid. GARCIA MARTIN, "Las deducciones...", cit., págs. 837-838.
- (266) vid. la consulta vinculante de 3 de julio de 1979, Orden de 17 de abril de 1980, BOE de 26 de abril, núm. 101, págs. 1226-1227.
- (267) Cfr. GARCIA MARTIN, "Las deducciones...", cit., pág. 837; LOPEZ BERENGUER, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 353.
- (268) Cfr. ABELLA, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 838.
- (269) Cfr. ARGUELLO y CORTES, "El nuevo Impuesto...", cit., pág. 316.

- (270) *Ibídem.*
- (271) Vid. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 222; también, en este sentido, la enmienda núm.2, suscrita por Hipólito GOMEZ DE LAS ROCES, del grupo Parlamentario Mixto (vid. la enmienda en Civitas REDF, núm. 17-18, pág. 116).
- (272) BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos...", cit., pág. 50.
- (273) MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 437.
- (274) *Ibídem.*, pág. 438.
- (275) *Ibídem.*
- (276) "Tal vez la intención del autor de la Ley no fuera otra que la de hacer ver que esta deducción no se presentaba como alternativa a las anteriores deducciones, sino que era perfectamente susceptible de ser aplicada complementariamente. Si se acepta esta interpretación comienza a tener un sentido medianamente lógico la desafortunada referencia legislativa" (MARTIN QUERALT, loc.ult.cit.).
- (277) Nótese que en la Ley del Impuesto las deducciones que tratamos quedan referidas a "miembros de la unidad familiar", no contemplándose al sujeto pasivo individual. En este sentido, dice BANACLOCHE: "en la Ley pareció no advertirse que hay sujetos pasivos integrados en la unidad familiar y otros que no lo están. Así, ha podido pensarse que fiscalmente no hay otra cosa peor que ser soltero, inválido y mayor de 70 años, por que según la letra de la Ley ni la deducción por edad, ni la de invalidez pueden ser aprovechadas por quien no sea miembro de una unidad familiar" ("Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 355).
- El problema lo aclara el Reglamento, en los apartados 3 y 4 del artículo 121, y, definitivamente, queda solucionado a partir de la Ley de Presupuestos para 1984, donde se incluyen por este motivo, al regular las deducciones, al "sujeto pasivo o, en su caso, miembro de la unidad familiar", lo que, precisamente, origina el problema que comentamos en el ámbito de la deducción por invalidez.
- (278) Como ha quedado indicado, esta deducción no se contemplaba en el Proyecto, ni aparece en el Informe de la Ponencia; su inclusión se previno en el Dictamen de la Comisión de Hacienda.
- (279) Vid. la consideración de GARCIA MARTIN ("Las deducciones...", cit., pág. 835), para el supuesto de que los años se cumplan el último día del periodo impositivo.

- (280) Una enmienda suscrita por el Grupo Parlamentario de la Minoría Catalana propuso una nueva redacción del apartado 1 del artículo 5º de la Ley, conforme a la cual se incluirían en la unidad familiar los ascendientes que convivieran con el contribuyente y no tuvieran rentas superiores a una determinada cuantía (es decir, aquellos a que se refiere el art. 29,c de la Ley). En apoyo de esta ampliación se alegaba "rectificar la incongruencia que supone la no inclusión de los ascendientes..., porque teniendo en cuenta la insuficiencia de las pensiones de la mayoría de los jubilados, por inoperancia del Estado, éstos dependen económicamente del contribuyente". La Ponencia estimó que no era pertinente tal inclusión, "precisamente por las razones que se dan en la enmienda para la inclusión de los mismos", ya que es más favorable no acumular la renta y conceder una deducción en la cuota por los ascendientes, como hace el artículo 29 (cfr. Informe de la Ponencia, loc.cit., pág. 182).
- (281) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs.439-440.
- (282) Cfr. G. de la PEÑA, "Innovaciones introducidas por el Reglamento...", cit., pág. 125.
- (283) La misma norma se contiene en el párrafo primero del apartado d) del artículo 29, tal como viene redactado por la Ley 5/1983, de 29 de junio.
- (284) Razones de justicia posibilitan que la interpretación del criterio de la permanencia no sea tan estricta que impida la realización práctica de la posibilidad de prorratear la deducción. "Bastaría entender la 'permanencia' como requisito admisible no solo y únicamente con referencia al entero periodo impositivo, sino admisible también referido a periodos inferiores a aquél, perfectamente delimitables" (MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 440).
- (285) Cfr. MARTIN QUERALT, loc.ult.cit.
- (286) Así, por ejemplo, ABELLA ("Manual del Impuesto...", cit., pág. 647), entiende que el término "ascendiente" parece limitar la deducción al que lo sea en línea recta y no en la colateral.
- (287) Cfr. "Comentarios...", loc.ult.cit.
- (288) Orden de 17 de abril de 1980, BOE de 26 de abril, núm. 101, pág. 1210.
- (289) G. de la PEÑA, "La deducción 'a forfait' por gastos personales...", cit., pág. 125.

- (290) Sobre la justificación documental para que pueda practicarse la deducción, vid., especialmente: GONZALEZ SANCHEZ, "Presupuesto de hecho y justificación de las deducciones...", cit., págs. 119 y ss.; MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 451.
- (291) Ya calificada así en 1980 por GIMENEZ-REYNA, en "Aspectos subjetivos...", cit., pág. 231.
- (292) Las palabras son de MARTIN QUERALT ("Comentarios...", cit., pág. 452), quien también parece entender así que la importancia concedida a este problema es excesiva.

No obstante, una justificación de tal notoriedad la ofrece De la PEÑA ("El elemento subjetivo de la deducción 'a forfait' por gastos personales en el IRPF", CT, núm. 48, pág. 277), quien partiendo de que "si des de un punto de vista estrictamente jurídico ello no se justifica fácilmente, sí que resulta explicable si el problema se aborda desde otros puntos de vista", como son: la divulgación que los medios de comunicación han dado a este problema, el amplio número de personas a los que afecta, y el interés recaudatorio en ella implícito.

- (293) Sobre la deducción de gastos personales sin necesidad de justificación, pueden citarse los siguientes trabajos específicamente dedicados al tema: De la PEÑA, "La deducción 'a forfait' por gastos personales...", cit.; idem., "El elemento subjetivo de la deducción 'a forfait'...", cit.; GIMENO, J., "La deducción fija por gastos personales en la unidad familiar", Revista LA LEY, núm. 896, págs. 1 y ss.; FALCON, "La unidad familiar y la deducción 'a forfait' por gastos personales", cit.; idem., "La deducción fija de 10.000 pesetas en el IRPF", inédito; BANACLOCHE, "La deducción de las 10.000 pesetas", CT, núm. 47, 1983, págs. 265 y ss.; RODRIGUEZ SAINZ, "La deducción fija de 10.000 pesetas por gastos personales", Rev. LA LEY, núm. 947, págs. 1 y ss.
- (294) Vid., supra, nota 117 del capítulo V.
- (295) De la PEÑA ("La deducción 'a forfait'...", cit., pág. 125), señala que "el caos sistemático" de la regulación de los gastos personales en la Ley del Impuesto, "comienza precisamente a partir del Informe de la Ponencia, y ello como consecuencia de la aceptación de dos enmiendas...".

Con independencia de que la modificación del apartado e) del art. 29 del Proyecto de Ley comenzara, efectivamente, en el Informe de la Ponencia, la redacción del precepto que habría de pasar al texto de la Ley procede del Dictamen de la Comisión de Hacienda, y no del

Informe de la Ponencia.

Por otra parte no podemos dejar de consignar, aunque quizás no sea este el lugar más oportuno, que a veces se tiene la sensación de que el Informe de la Ponencia es tomado como causa y origen de "todos los males" de la unidad familiar.

- (296) Vid. "Informe de la Ponencia", loc.cit., pág. 224.
- (297) Ibídem., pág. 225.
- (298) La enmienda que proponía la incorporación de un epígrafe e') relativo a gastos excepcionales no suptuarios, fué presentada por los ponentes GARCIA AÑOVEROS, LOPEZ RODO, y YEBRA MARTUL-ORTEGA, alegándose para ello "la tradición legislativa en la materia y razones de equidad".
- (299) Vid. en Civitas REDF, núms. 17-18, pág. 271.
- (300) Vid. GARCIA MARTIN, "Las deducciones de la cuota", cit., pág. 827; De la PEÑA, "La deducción 'a forfait' por gastos personales...", cit., págs. 128-129.
- (301) Para una amplia justificación de esta interpretación, vid., De la PEÑA, op.ult.cit., págs. 132 y ss.
- (302) Cfr. APARICIO y MONASTERIO, "Las deducciones de la cuota en el Impuesto...", cit., pág. 23. Igualmente, las Sentencias de las Audiencias de Granada y de Oviedo, de 12 de julio de 1983 y de 4 de octubre de 1982, respectivamente, acogen esta línea interpretativa; una referencia a la primera puede verse en Gaceta Fiscal, núm. 12, junio 1984, pág. 57; la segunda aparece publicada en LA LEY, núm. 896, pág. 5.
- (303) Vid. Dictamen 42,101, pág. 58.
- (304) Cfr. "Estudio sistemático...", cit., pág. 393. Los argumentos de STAMPA son ampliamente rebatidos por De la PEÑA, loc.cit. en nota 301.
- (305) Una amplia consideración "de lege ferenda" es realizada por De la PEÑA, op.ult.cit., págs.135 y ss.
- (306) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 456.
- (307) Las distintas posiciones de los autores sobre este problema son puntualmente expuestas en el excelente trabajo de De la PEÑA, "La deducción 'a forfait'...", reitadamente citado.
- (308) Vid.: APARICIO y MONASTERIO, "Las deducciones de la cuota en el Impuesto...", cit., págs. 22-23; RODRIGUEZ

PEREZ, "Comentarios a la Ley y Reglamento...", cit., (1980), pág. 249; GIMENEZ-REYNA, "Aspectos subjetivos...", cit., pág. 232; BANACLOCHE, "Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 356 y ss.; idem., "Novedades reglamentarias...", cit., pág. 33.

- (309) "La deducción 'a forfait'...", cit., pág. 141; la misma opinión sostiene este autor en "El elemento subjetivo de la deducción...", cit., págs. 283 y ss.; también sostiene que la deducción de 10.000 pesetas corresponde a cada miembro de la unidad familiar que obtenga renta, GIMENO, "La deducción fija...", cit., pág. 2.
- (310) ARGUELLO y CORTES, "El nuevo Impuesto...", cit., pág. 320.
- (311) Cfr. "Comentarios...", cit., pág. 458.
- (312) Así, en la Sentencia de 4 de octubre de 1982, y en la de 13 de septiembre de 1983; esta última es comentada por BANACLOCHE, "La deducción de las 10.000 pesetas", loc.cit.
- (313) Sentencia objeto de comentario por BANACLOCHE, loc.cit. en nota anterior.
- (314) Sentencia que ha dado lugar a los siguientes comentarios: GIMENO, "La deducción fija...", loc.cit.; FALCON, "La unidad familiar y la deducción...", loc.cit.; RODRIGUEZ SAINZ, "La deducción fija de 10.000 pesetas...", loc.cit.; BANACLOCHE, "La deducción de las 10.000 pesetas", loc.cit.; De la PEÑA, "El elemento subjetivo de la deducción...", loc.cit.
- (315) Vid. "La unidad familiar y la deducción...", cit., pág. 4.
- (316) "La deducción fija de 10.000 pesetas...", (inédito), pág. 10. Asimismo, la Sentencia de la Audiencia de Granada, de 12 de julio de 1983, afirma en uno de sus considerandos que "al tratarse de una opción frente al acreditamiento documental de los gastos realmente efectuados, no puede afirmarse que medie una lesión antijurídica del principio de igualdad".
- (317) FALCON, "La deducción fija de 10.000 pesetas...", pág. 11.
- (318) La Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia fué impugnada, al amparo del art. 101 de la LJCA, por considerarse gravemente dañosa y errónea para la Administración la doctrina en ella establecida. El correspondiente recurso extraordinario de apelación ha dado lugar a la Sentencia de 6 de julio de 1984, que respetando la situación jurídica particular, fija la perti-

nente doctrina legal respecto de la interpretación del artículo 29,e),3, de la ley 44/1978.

- (319) En términos muy similares había defendido STAMPA la procedencia de la deducción de 10.000 pesetas por cada uno de los miembros de la unidad familiar, señalando que "la unidad familiar no es sujeto pasivo. Lo son las personas físicas. Y lo son todas las que se tienen en cuenta 'para bien o para mal', en la declaración del tributo. Y ello no sólo por la aplicación del elemental principio jurídico de que quien es sujeto apto para soportar cargas y deberes, lo ha de ser también, y correlativamente de beneficios y derechos, sino por lo dispuesto en el propio texto de la LIRPF en su artículo 1º, número 1, al disponer que la renta de los sujetos pasivos se gravará en función de las circunstancias personales y familiares que concurran en éstos" ("Notas sobre la interpretación jurídica de la renta", cit., pág. 1141). Vid. la crítica que a esta argumentación realiza De la PEÑA, "La deducción 'a forfait'..." cit., pág. 139.
- (320) Vid., en este sentido, la opinión de MARTIN QUERALT ("Comentarios...", cit., pág. 458), sobre la posición de De la PEÑA respecto al tema que nos ocupa.
- (321) "Los Tribunales se han limitado, salvo la Audiencia de Valencia, a realizar una interpretación literal de un término ("los contribuyentes") empleado en la Ley del tributo, extrayendo mecánicamente la solución del tema debatido. Cuando se ha entendido, erróneamente, que contribuyente es la unidad familiar, se ha considerado que la deducción es única por unidad familiar, mientras que cuando se ha afirmado, con mayor fortuna, que es contribuyente toda persona física que obtiene renta, se ha llegado a la conclusión de que las 10.000 pesetas han de multiplicarse por el número de personas que obtienen renta" (FALCON, "La deducción fija de 10.000 pesetas...", pág. 15).
- (322) En este sentido, BANACLOCHE ("Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 356-357): "En Derecho, las normas se interpretan según el sentido propio de las palabras (y el sujeto pasivo se define en la Ley), en relación con el contexto (y son varios los preceptos que diferencian sujeto pasivo aislado y sujetos integrados en la unidad familiar), los antecedentes históricos y legislativos (en la discusión parlamentaria quedó claro que toda persona física es sujeto pasivo y el Reglamento especificó que 'el sujeto pasivo' podía deducir diez mil pesetas) y la realidad social (mientras la deducción general responde a economías de escala, éstas no se producen en los gastos personales) y atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas (siendo evidente que la Ley no podría querer

discriminar contra un sujeto pasivo por el hecho de pertenecer a una familia, lo que, por otra parte, sería inconstitucional). O por lo menos esto se deduce del artículo 3 del Código Civil".

Interpretando el artículo 29,e) de la Ley globalmente, de acuerdo con los elementos a que se refiere el artículo 3,1 del Código Civil, FALCON ("La deducción fija de 10.000 pesetas...", págs. 16 y ss.), llega a la conclusión, que compartimos plenamente, de que la deducción es única para la unidad familiar. Lo que ocurre, como pone de relieve este autor, es que la jurisprudencia, en lugar de aplicar estas normas de interpretación, suele acudir a criterios distintos, procurando llegar a una solución justa, tal como ésta es entendida por el Tribunal.

- (323) El problema ha sido señalado por MARTIN QUERALT ("Comentarios...", cit., pág. 457): "El hecho de que el mantenimiento de una postura u otra conduzca a situaciones más o menos discriminatorias constituye un elemento a tener en cuenta para instar, en su caso, la reforma del vigente ordenamiento, no en modo alguna para justificar que el ordenamiento quiere decir lo que en rigor no dice" (subrayado del original).
- (324) Cfr. MARTIN QUERALT, loc.cit. en nota anterior.
- (325) En este sentido, FALCON ("La deducción fija de 10.000 pesetas...", pág. 6), quien señala que el problema subsiste no sólo por la vigencia temporal limitada de la modificación, sino también: "porque en alguna sentencia se ha considerado inconstitucional la discriminación que se produciría si la deducción 'a forfait' fue se única, sin poderse multiplicar por el número de miembros de la unidad familiar, y, de ser esto cierto, la Ley de Presupuestos para 1984 sería inconstitucional en este punto". Y añade que "la inconstitucionalidad de la Ley de Presupuestos para 1984 también podría fundamentarse en el hecho de que la nueva redacción dada a la Ley del I.R.P.F. excede los límites de la habilitación concedida por ley tributaria sustantiva, ya que no se funda en razones de política económica".

Para nosotros, lo que se está suscitando en este punto, es la "procedencia" de la limitación contenida en el art. 134,7 de la Constitución, así como el origen y finalidad de este precepto. Verdaderamente cabe preguntarse el sentido de que la Ley de Presupuestos no pueda, por sí misma, modificar una ley anterior. Pero, claro está, cualquier tipo de consideración en este sentido ha de hacerse "de iure condendo" y, por otra parte, excede con mucho el tema que hemos de tratar aquí. Simplemente nos preguntamos hasta qué punto está

justificado el limitar la vigencia temporal de la parte dispositiva de la ley de presupuestos, así como el ámbito material de la misma.

- (326) La consideración del elemento sistemático, del elemento sociológico, y hasta del elemento literal, no hacen sino abonar la conclusión que se desprende del criterio histórico y teleológico. En este sentido, como hemos indicado (vid., supra, nota 322), FALCON realiza una interpretación global del precepto en consideración que le lleva a la misma conclusión que aquí sostenemos. Muy sucintamente, para el autor citado, el tenor literal de la norma da a entender que los "contribuyentes" son los sujetos de la opción que en ella se concede, pero cuando se refiere a los términos de la opción emplea la expresión "cantidad fija", y este adjetivo puede entenderse no sólo en el sentido de que dicha cantidad es única en relación con los "porcentajes anteriormente señalados", sino también en el sentido de que es única por cada unidad familiar. En cuanto al elemento sistemático, e interpretando el precepto que nos ocupa en el contexto de la Ley del IRPF, hay que tener en cuenta que aunque diversos preceptos mencionan a los sujetos pasivos (así, arts. 31 y 34), ello no supone que las normas correspondientes se apliquen del mismo modo cuando existe unidad familiar y cuando se trata de contribuyente aislado. Además, de la regulación general de las deducciones cabe presumir que si el legislador hubiese querido que la deducción "a forfait" se multiplicase por el número de contribuyentes que integran la unidad familiar, habría dispuesto algún tipo de cautela, como hace en casos análogos, para evitar las posibles situaciones fraudulentas. Por último, el elemento sociológico se manifiesta en el fundamento de las deducciones personales, y éste debe distinguirse del fundamento de la deducción "a forfait", en el sentido que señalamos en el texto.

- (327) La Ponencia estimó, por unanimidad, que los dos últimos párrafos del epígrafe e) debían conservar la redacción del Proyecto; sin embargo, la redacción de los mismos incluida en el Informe contiene una diferencia respecto a la redacción inicial, diferencia que se refleja en el texto de la Ley; concretamente, señala el Informe de la Ponencia que "los contribuyentes podrán optar por deducir los porcentajes anteriormente señalados o la cantidad fija de diez mil pesetas", en lugar de decir "o por la deducción de la cantidad fija de diez mil pesetas" a que se hacía referencia en el Proyecto.

Sobre ello llama la atención De la PEÑA ("La deducción 'a forfait'...", cit., pág. 126), señalando que se trata de un error de mera transcripción, esto es, de una alteración involuntaria; por ello precisamente, pensa-

mos que no puede derivarse de ello consecuencia alguna.

- (328) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 456 a 458.
- (329) "La deducción fija de 10.000 pesetas...", cit., pág. 19.
- (330) De lo que se trata, en definitiva, es de excluir "la necesidad de justificación (para los contribuyentes) y de comprobación (para la Administración) cuando la escasa relevancia cuantitativa de una determinada partida hace más gravosa la carga de conservar justificación documental que el beneficio que de ello pudiera resultar. Sobre todo, desde el punto de vista de la Administración, se trata de eximir a ésta de la necesidad de entrar en la comprobación cuando la escasa relevancia recaudatoria lo permite" (FALCON, op.ult.cit., pág. 21).
- (331) "En la Ley del Impuesto no existe obligación de declarar si se obtienen rentas inferiores a cierta cuantía, y no existe la obligación de justificar los gastos cuando son de escasa importancia" (FALCON, loc.ult.cit.).
- (332) La misma idea en FALCON (op.ult.cit., pág. 24), al decir: "La polémica ha estado ligada, desafortunadamente, a la interpretación del término "contribuyentes" ... Este estrecho marco ha impedido que se tengan en cuenta otros argumentos que quizás hubieran permitido llegar a una interpretación más correcta. Si la Administración defiende su postura ante el Tribunal Supremo en base a que la unidad familiar es contribuyente, y por tanto la deducción es única, no debe extrañar que esta pretensión haya sido rechazada. Pero existían otros argumentos, que podían y debían haberse manejado, aunque ahora, posiblemente, la solución haya de venir a través de la reforma legislativa".
- (333) Estos gastos gozan ya de una cierta tradición en nuestro ordenamiento; fueron introducidos por el artículo 7º, número 8, de la Ley de 16 de diciembre de 1954, y fueron recogidos posteriormente en el artículo 17 del TR del IGRPF, y reglamentados por el Decreto de 11 de mayo de 1968 (cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 446-447).
- (334) "Las deducciones de la cuota", cit., pág. 841.
- (335) Sobre ello puede verse el trabajo de GOMEZ SANTIAGO, J., "Los gastos excepcionales no suntuarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 45, 1983, págs. 91 y ss.

- (336) Nos remitimos a lo expuesto en el apartado relativo a alimentos entre cónyuges, donde nos referimos a este precepto.
- (337) Cfr. MARTIN QUERAL, "Comentarios...", cit., pág. 449.
- (338) Salvo las cantidades destinadas a la adquisición del ajuar de los hijos con motivo de su boda, entendiendo por ajuar lo que prevé el artículo 123,1,d),2 del Reglamento.
- (339) Esta última exclusión, como pone de relieve MARTIN QUERAL ("Comentarios...", cit., pág. 450, nota 37), fué establecida -interpretada, más bien, con el alcance normativo que a tal interpretación cabe dar-, por la OM de 4 de junio de 4 de junio de 1980, dictada al amparo del artículo 18 de la LGT.

Sobre este punto señala STAMPA: "Estoy conforme con la letra de la disposición. Pero disiento totalmente de la finalidad que pretende y que, con una recta interpretación, no puede conseguir. Lo que se abone por coacciones, amenazas, secuestros o cualquier otra manifestación ilícita penalmente, evidentemente no es una deducción de la cuota. Las deducciones nacen por el establecimiento legal de las mismas y, por tanto, no pueden ampliarse a otras diferentes de aquellas que la ley establece. Tampoco es gasto. El gasto va ligado a la necesidad de su realización para conseguir el producto. Pero sí es pérdida; y la pérdida patrimonial es en todo caso baja para fijar la base. Si se quiere, es uno de los elementos de la suma algebraica que se realiza para saber cuál es la base. Toda pérdida patrimonial, sea cual fuere la causa, es computable para la deducción de la base. Así es computable la pérdida acaecida por un incendio, por el extravío de la cosa y por actos de terceros" ("Notas sobre la interpretación jurídica de la renta", cit., págs. 1148-1149).

Por otra parte, la Orden de 4 de junio de 1980 (BOE de 9 de junio), que había sido expresamente derogada por la disposición final 2ª del Reglamento de 1981, fué declarada nula por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 105,1,a), de la LJCA (vid. la Orden de 25 de enero de 1984, BOE de 14 de marzo, por la que se dispone la ejecución en sus propios términos de la referida Sentencia).

- (340) Vid. las contestaciones de 20 de marzo de 1979 y 31 de julio de 1979, incluidas en la OM de 17 de abril de 1980, BOE de 26 de abril, págs. 1209 y 1210.
- (341) En este último caso, "del importe de tales gastos de mantenimiento y cuidado de los menores habrán de dedu-

cirse las asignaciones del propio Tribunal Tutelar de Menores (si es que las tiene) y cualquier ayuda que con igual fin pudiera percibir, computándose a los efectos fiscales indicados solamente el exceso de gasto que pudiera darse sobre el importe de las aludidas asignaciones" (Contestación de 31 de julio de 1979, loc.cit. en nota anterior).

- (342) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", cit., págs. 358-359.
- (343) "Impuesto sobre la Renta...", cit., págs. 300 y 301.
- (344) Y continúa: "Todo ello muy extraño comparado con la realidad económica y con el fundamento de las deducciones por cargas familiares, pero así lo dice la Ley y debe cumplirse mientras no se modifique la norma".
- (345) "Comentarios...", cit., pág. 360. Asimismo, manifiesta el profesor LASARTE que el artículo 25 de la Ley no ha valorado debidamente sus posibles efectos; junto a la posibilidad de aplicar las deducciones reducidas al plazo de tiempo dentro del ejercicio en que se hayan dado los presupuestos de las mismas, entiende el citado profesor que "podría haberse ordenado la interrupción del periodo impositivo en los casos de constitución de una unidad familiar..." (pág. 359). Compartimos esta opinión, como quedó expuesto al analizar el aspecto temporal del hecho imponible, si bien no incluimos aquí este problema precisamente porque, como también quedó indicado, una cosa es la determinación de los supuestos que deben dar lugar a la interrupción del periodo impositivo, y otra, las meras modificaciones de las circunstancias familiares, sin suficiente entidad para producir la anticipación del devengo. Estas son las que deben entenderse comprendidas en un tratamiento adecuado de las circunstancias personales a efectos de deducciones de la cuota.
- (346) Cfr. LASARTE, "Comentarios...", cit., pág. 355.
- (347) Ibídem.
- (348) Nos referimos, concretamente, a CARO, "Los periodos impositivos 'cortos'...", cit., pág. 61.
- (349) Loc.ult.cit.
- (350) Sobre esta materia nos remitimos al trabajo de FERREIRO, "La extinción de la obligación tributaria", ya citado; en cuanto al tema concreto de los sujetos legitimados para el pago, el problema fundamental se planteaba en relación con el pago por tercero, si bien el Reglamento General de Recaudación (art. 17,3), vino a disponer su admisibilidad; sobre esta cuestión vid.

PEREZ ROYO, F., "El pago de la deuda tributaria por tercero", Civitas REDF, núm. 2, 1974, págs. 223 y ss.

- (351) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., págs. 502-503; se refiere el autor en este punto a la unidad familiar como "centro de imputación de situaciones jurídicas"; consideramos preferible utilizar el término "configuración" que no "imputación", por cuanto este último pudiera prestarse a confusión acerca del significado y eficacia de la unidad familiar. Recuérdese lo dicho al analizar el concepto de unidad familiar y al referirnos a su supuesta calificación como sujeto de derecho.
- (352) Vid. "El sujeto...", cit., pág. 711.
- (353) Vid. RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 50.
- (354) "Comentarios...", cit., pág. 505. En términos similares vuelve a manifestarse MARTIN QUERALT en "Curso de Derecho tributario...", cit., pág. 143.
- (355) "Estudio sistemático...", cit., pág. 242.
- (356) Tal "desnaturalización" se produce, en opinión del profesor MARTIN QUERALT, porque es necesaria "la concurrencia de dos o más acreedores o deudores en una sola obligación como 'conditio sine qua non' para que pueda establecerse el régimen de solidaridad" ("Comentarios...", loc. ult. cit.). Sobre este aspecto, nos remitimos al epígrafe del capítulo IV donde abordamos el concepto de solidaridad y la naturaleza jurídica de la obligación solidaria.
- (357) Vid. los arts. 164 y ss. del Código Civil, en especial el art. 166.
- (358) El problema es aun más grave teniendo en cuenta que la responsabilidad solidaria alcanza a las sanciones pecuniarias. "Piénsese, por ejemplo, en la UF formada por padres e hijos menores no emancipados en que todo el patrimonio sea de éstos... Si la infracción la comete el padre, responderá con los bienes y rentas de sus hijos, sujetos pasivos del impuesto, pero no responsables penalmente ni por su edad ni por su culpabilidad objetiva, aunque sí se verán afectados económicamente por la acción antijurídica de su progenitor" (RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 74).
- (359) Cfr. PALAO, "El tratamiento de la familia...", cit., pág. 41.
- (360) La doctrina que ha estudiado la sucesión de la deuda tributaria se ha preocupado especialmente de analizar

los ejemplos más sobresalientes de transmisión de la deuda: los supuestos en que ésta se transmite "mortis causa"; cfr. CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., pág. 363.

- (361) En este sentido, CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, (op.cit., págs. 364 y ss.), siguiendo al respecto la tesis llamada "civilista", defendida por MYRBACH-RHEINFELD. Una posición ecléctica mantiene RODRIGUEZ BEREIJO, en "La sucesión en las relaciones tributarias", RDFHP, núm. 57, págs. 25 y ss.
 - (362) Esta misma tesis parece desprenderse, dicen CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, del artículo 14 del RGR, conforme al cual: "Los sucesores 'mortis causa' de los obligados al pago de las deudas tributarias responderán del pago de éstas con el importe de la herencia y con su propio patrimonio, salvo que acepten la herencia a beneficio de inventario, en cuyo caso se estará a lo que dispone el Código Civil" (op.cit., pág. 365).
 - (363) Vid. MARTINEZ LAFUENTE, "Transmisión de obligaciones pendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", HPE, núm. 82, 1983, págs. 149 y ss.
 - (364) LASARTE, "Comentarios...", cit., pág. 345.
 - (365) *Ibidem*.
 - (366) En este sentido, entiende SANCHEZ PINILLA ("Notas al Impuesto...", cit., pág. 276), que "Los dos preceptos contemplan situaciones distintas: 1. El artículo 24 se refiere a la posición de los herederos y legatarios por la última declaración del causante. 2. El artículo 32 se refiere, en general, a las obligaciones pendientes, a las de años anteriores".
- En nuestra opinión, sólo relativamente puede entenderse que se trata de "situaciones distintas"; una es más específica que la otra, pero, precisamente por ello, se encuentra comprendida en la norma general.
- (367) La misma opinión en LASARTE, op.cit., pág. 345, *in fine*.
 - (368) *Ibidem*., pág. 346.
 - (369) En puridad, la limitación de responsabilidad por las deudas del causante que el beneficio de inventario supone, en el sentido de que sólo se responderá de ellas hasta donde alcancen los bienes de la herencia, es consecuencia de la excepción a la "confusión inmediata de los patrimonios" del causante y del heredero, que se produce como norma general. Vid. LACRUZ y SANCHO, "Derecho de sucesiones", I, Bosch, Barcelona, 1976,

págs. 99 y ss.

- (370) Vid. art. 660 del Código Civil.
- (371) Cfr. LACRUZ y SANCHO, op.ult.cit., pág. 25; por ello, afirman estos autores, el género próximo al legatario es el donatario, del que se distingue sobre todo por su título "mortis causa".
- (372) Así, cuando se trata de una carga afecta a la cosa objeto del legado, o estuviere "empeñada o hipotecada para la seguridad de alguna deuda exigible" (art. 867 del Código Civil); pero, en este último caso, el pago de la deuda quedará a cargo del heredero, y "si por no pagar el heredero lo hiciere el legatario, quedará éste subrogado en el lugar y derechos del acreedor para reclamar contra el heredero" (art. 867, segundo párrafo).
- (373) Art. 891 del Código Civil.
- (374) Cfr. "Comentarios...", cit., pág. 509; análoga opinión en la obra "Curso de Derecho tributario...", cit., pág. 144.

Con claridad expone MARTIN QUERALT: "EL problema que se plantea es determinar si la Ley del Impuesto deroga en este punto la normativa contenida en el Código civil, tratando de afianzar el pago de la deuda tributaria. Técnicamente podría pensarse que así es y que el legatario responde del pago de la deuda tributaria a pesar de lo que dispone el Código Civil. Ello, porque: a) es una ley especial que en este punto podría derogar a la ley general -Código Civil-; b) es posterior en el tiempo, y c) tiene el mismo rango normativo. Sin embargo, es lo cierto que tal conclusión nos suscita un evidente rechazo por el hecho de que siguiendo tales pautas podríamos llegar a desconocer toda una dogmática tan elaborada y cimentada como la contenida en el Código Civil" ("Comentarios...", cit., págs. 508-509).

- (375) Cfr. "Comentarios...", cit., pág. 346.
- (376) Cfr. MARTIN QUERALT, "Comentarios...", cit., pág. 509. "En este caso -continúa-, lógicamente, tal pendencia dejará de serlo en el momento en que, en su caso, se produzca la prescripción del impuesto por el transcurso de los plazos correspondientes".

En el mismo sentido, LOPEZ BERENGUER, "Manual del Impuesto...", cit., pág. 338.

- (377) Sobre ello nos remitimos al excelente trabajo de SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración de obligaciones y deberes...", reiteradamente citado.
- (378) La clasificación de los deberes tributarios resulta mucho más difícil que la de las obligaciones, "dada la heterogeneidad de los supuestos de hecho que pueden generarlos, los tipos de conducta exigibles en cada caso y sus distintos niveles de relación con las obligaciones tributarias.
"La única nota común a todos ellos viene caracterizada... por su contenido jurídico, correspondiente a una situación de sujeción, ordenada por la ley cuya observancia puede ser exigible por la Administración financiera en el marco del procedimiento tributario, y cuyo incumplimiento da lugar, generalmente, a la imposición de una sanción" (SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 41).
- (379) Para una detallada exposición de estos temas nos remitimos a la obra de SANCHEZ SERRANO, "La declaración tributaria", IEF, Madrid, 1977.
- (380) SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales de la unidad familiar", cit., pág. 438; subrayado del original. Sobre la autonomía del presupuesto de hecho del deber de declarar, vid., del mismo autor, "La declaración tributaria", cit., págs. 69 y ss., y 114 y ss.
- (381) Ello es perfectamente lógico teniendo en cuenta que el presupuesto de hecho del deber de declarar puede no coincidir con el de la obligación de pagar el tributo; expresamente, en este sentido, CORTES DOMINGUEZ, "La declaración tributaria", RDFHP, núm. , 1963, pág. 1044; SANCHEZ SERRANO, "La declaración...", cit., págs. 45 y ss.
- (382) SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 438.
- (383) En este sentido, vid. RAMALLO, "La unidad familiar..." cit., págs. 62 y ss., donde se refiere a los "Sujetos obligados a la autoliquidación, declaración y firma de la declaración".
- (384) A ello dedica SANCHEZ SERRANO el segundo capítulo de su obra "La declaración tributaria", cit., donde realiza un riguroso análisis.
- (385) SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 438. "Puesto que dicho acto puede y suele contener una confesión estrajudicial, suele ser, al igual que esta última, un acto de carácter divisible.
"Al ser a veces la manifestación de conocimiento, en

que consiste la declaración, de carácter personalísimo, podría ocurrir que dicho acto no fuese fungible, es decir que no pudiese ser sustituido por una declaración de cualquier otro interesado" (Ibídem.).

- (386) "Comentarios...", cit., pág. 520.
- (387) SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 43.
- (388) El artículo 138 del Reglamento ha sido modificado por el RD 361/1984, de 8 de febrero (BOE de 25 de febrero) sobre declaración y pago de los Impuestos sobre la Renta, en el sentido de añadirle un nuevo número 3, relativo a los documentos y justificantes que acompañarán a la declaración anual, lo que, según se dice en el preámbulo del propio RD, "permitirá homogeneizar los documentos que deban acompañarse a las declaraciones anuales".
- (389) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 42.

 Por otra parte, señala PALAO ("Comentarios...", cit., pág. 520), que "el fundamento de este límite es la escasa probabilidad de que con esos niveles de ingresos resulte una cuota tributaria a ingresar. Ello, sin embargo, no está excluido, ya que el Impuesto sobre la Renta carece de mínimo exento, como lo demuestra el primer tramo de la escala de gravamen. En tal caso, como dicen ALSINA RIUBRUGENT y ARIAS VELASCO (op.cit., pág. 298), la deuda tributaria sería exigible por la Administración, pero no existiría, claro está, infracción tributaria por la falta de declaración. El supuesto, no obstante, es más teórico que real".
- (390) Literalmente, la Ley (art. 34,1) se refiere a "ingresos inferiores a trescientas mil pesetas anuales".
- (391) Sobre estos puntos, vid. MARTIN QUERALT, en la reciente obra colectiva "Curso de Derecho tributario...", cit., págs. 145 y ss.
- (392) "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 439.
- (393) En este sentido, SANCHEZ SERRANO ("Algunos aspectos formales...", cit., págs. 439-440), señala las siguientes:
 1. Obligar a declarar a todos y cada uno de los interesados, pero de tal modo que el cumplimiento de dicho deber por cualquiera de ellos libere a los demás.
 2. Obligar a declarar a todos y cada uno de los interesados, pero sin que el cumplimiento por uno de ellos libere a los demás.
 3. Obligar a declarar únicamente a los interesados que

tengan capacidad de obrar, liberando a los demás el cumplimiento por cualquiera de ellos.

4. Obligar a declarar sólo a los interesados con capacidad de obrar, pero sin que el cumplimiento por uno de ellos libere a los demás.

5. Escoger, de acuerdo con criterios de oportunidad, entre todos los posibles interesados con capacidad de obrar, alguno a algunos a cargo de los cuales se establecería dicho deber, debiendo decidir la ley, por otro lado, cuando se estableciese el deber de declarar a cargo de más de un sujeto, si el cumplimiento de uno libera o no al otro u otros.

- (394) Recuérdense el artículo 42 de la LGT y su significación respecto del menor de edad.
- (395) Cfr. PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 522.
- (396) Opinión distinta parece mantener SANCHEZ SERRANO, al decir: "Es difícil... desentrañar las razones que han inspirado al legislador para adoptar la solución señalada. Si lo que se pretendía era reducir el número de los firmantes de la declaración para facilitar el cumplimiento del deber de declarar, al igual que se prescindió de los menores con capacidad de obrar como posibles declarantes, se podría también haber atribuido el deber de declarar a uno solo de los cónyuges. O aun atribuyendo dicho deber a ambos, podría haberse dispuesto que el cumplimiento por cualquiera de los dos liberase al otro. Mientras que si lo que se deseaba era garantizar al máximo el cumplimiento del deber de declarar, hubiese convenido establecer dicho deber a cargo de todos y cada uno de los posibles interesados..., aunque pudiendo acudir al mecanismo de la fungibilidad en el cumplimiento.
"En la solución adoptada ha pesado seguramente la idea de la equiparación jurídica entre los cónyuges... Pero creemos que, respetando... tal equiparación, podría haberse llegado por nuestra legislación tributaria a una solución más acorde, a la vez, con las debidas garantías del Fisco y con una mayor simplificación de los deberes tributarios" ("Algunos aspectos formales de la unidad familiar", cit., pág. 441).
- (397) Vid. "Algunos aspectos formales...", cit., cuya sistemática en punto al análisis del deber de declarar en relación con la unidad familiar, seguimos aquí, sustancialmente.
- (398) Vid., en este sentido, SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 43.
- (399) Cfr. SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 442.

- (400) Vid. "Comentarios...", cit., pág. 522. "Para no negarle toda eficacia -continúa PALAO- habría quizá que poner el citado precepto en conexión con el artículo 31 de la Ley, entendiéndolo como una reiteración del principio del prorrateo interno de la deuda tributaria. Si bien hay que señalar que la firma no es un requisito necesario para el ejercicio de la acción de regreso interno, que es consecuencia exclusivamente de la posición de cada miembro de la unidad familiar como codeudor solidario".
- (401) Esta consecuencia, dispuesta en el artículo 34,3 de la Ley, no viene prevista en el Reglamento para el supuesto de declaración única con discrepancia expresa acerca de su contenido, ya que aparece regulada en el artículo 141,1 del texto reglamentario únicamente para el supuesto de declaraciones separadas.
- (402) Cfr. PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 523; MARTIN QUERALT, "Curso...", cit., pág. 147.
- (403) Cfr. PALAO, loc.ult.cit.; MARTIN QUERALT, loc.ult.cit.; LOPEZ BERENGUER, op.cit., pág. 455.
- (404) PALAO, loc.ult.cit.
- (405) La misma opinión mantienen ALSINA y ARIAS, op.cit., pág. 303.
- (406) "Comentarios...", cit., pág. 523.
- (407) Esta circunstancia es puesta de manifiesto por SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 443.
- (408) "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 444.
- (409) Acerca de la imposibilidad sobrevenida como causa de extinción del deber de declarar, vid. SANCHEZ SERRANO, "La declaración tributaria", cit., pág. 106.
- (410) Cfr. SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 444.
- (411) Sobre ello, vid. MARTIN QUERALT, "Curso...", cit., págs. 147-148.
- (412) "Comentarios...", cit., pág. 409, en nota 8.
- (413) Vid., supra, capítulo III, págs. 375 y ss.
- (414) Vid. "Notas sobre la configuración de obligaciones y deberes...", cit.
- (415) Cfr. SOLER ROCH, op.cit., pág. 17.

- (416) Ibídem., pág. 24.
- (417) Sobre ello nos remitimos al estudio que del art. 36 de la Ley del Impuesto realiza PALAO, en "Comentarios...", cit., págs. 532 y ss.; también puede verse sobre ello, MARTIN QUERALT, "Curso...", cit., págs. 153 y ss. Para un análisis del papel desempeñado por el sistema de ingresos a cuenta en la aplicación de la reforma tributaria, vid. CASADO OLLERO, "De la imposición de producto al sistema de retenciones y pago fraccionado...", ya citado. Una bibliografía sumaria acerca de la figura del retenedor o retentor la ofrecemos en la nota 134 del capítulo IV.
- (418) "Puestos a formular un principio general rector de la determinación del importe a retener, éste sería el de que dicho importe ha de calcularse de manera tal que la suma de las retenciones efectuadas a lo largo del periodo impositivo se aproximen por defecto lo más posible a la cuota que deberá ingresar el contribuyente, y no la superen en un número muy alto de casos, lo que obligaría a la Administración a una trabajosa actividad de devolución del exceso a los sujetos pasivos" (PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 539).
- (419) El RD 24/1982, de 29 de diciembre elevó en un punto dicho tipo, fijándolo en el 16 por ciento, modificándose en este sentido el art. 148,b) del Reglamento, por el RD 1261/1983, de 27 de abril.
- (420) El primero es consecuencia de las normas previstas en esta materia por el RDL 24/1982; el segundo, asimismo, si bien con un alcance más limitado, tiene por finalidad adaptar el régimen de los pagos a cuenta a las modificaciones tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos para 1984, y al nuevo régimen de estimación objetiva singular, según se declara en los preámbulos respectivos.
- (421) Para una clara y detallada exposición de este punto, vid. PALAO, "Comentarios...", cit., págs. 539 y ss.; también, más sucintamente, MARTIN QUERALT, "Curso...", cit., págs. 155 y ss.
- (422) Cfr. "Comentarios...", cit., pág. 544.
- (423) Vid., supra, nota 192 del capítulo III.
- (424) Vid. "Comentarios...", cit., pág. 565.
- (425) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 28.
- (426) A juicio de SOLER ROCH (op.cit., págs. 28-29). el cita

do artículo 153 es "especialmente criticable cuando establece que el ingreso se efectúa 'en concepto de pago fraccionado', porque la noción de pago (en relación con la obligación tributaria principal) es... jurídicamente improcedente y, por otra parte, la noción técnica de fraccionamiento responde, asimismo, a una deuda ya vencida, circunstancia que no se da en relación con la obligación principal (aún no devengada) ni con las propias obligaciones a cuenta que se pagan a su correspondiente vencimiento".

- (427) Cfr. "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 29.
- (428) En este punto puede invocarse la opinión de ALBIÑANA ("Derecho financiero y tributario", cit., pág. 497), para quien la regulación de la unidad familiar "peca de importantes defectos técnicos y de notorias faltas de congruencia dispositiva".
- (429) Cfr. "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 17.
- (430) Ibídem.
- (431) Ibídem., págs. 35-36.
- (432) La inclusión de las obligaciones accesorias devengadas por retraso o incumplimiento de la obligación principal, en el ámbito de la responsabilidad que afecta a los codeudores solidarios, es considerada por SOLER ROCH acorde con el principio de comunicación de la responsabilidad establecido en el artículo 1147,2 del Código Civil. A esta conclusión llega la citada profesora con relación al régimen feneal de la solidaridad tributaria, en su obra "Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública", IEF, Madrid, 1974, pág. 179, y es reiterada específicamente con relación a la unidad familiar en "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 36.
- (433) Cfr. "Comentarios...", cit., pág. 524.
- (434) PALAO, loc.cit. en nota anterior.
- (435) Cfr. PALAO, "Comentarios...", cit., pág. 526. Sobre este punto puede verse: FERNANDEZ LOPEZ, E, "Infracciones y sanciones en el Impuesto sobre la Renta", CT, núm. 38, 1981, págs. 95 y ss.

El profesor ALBIÑANA ("Derecho financiero y tributario", cit., pág. 497), se refiere al ámbito de la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar, afirmando que "se establecen obligaciones solidarias con generosidad suma: para el pago de la deuda tributaria..., para el pago de las sanciones tri

butarias... para el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias...".

- (436) Para el SDFUM ("Notas...", cit., vol. 2º, págs. 736-737), la solidaridad se extiende no sólo a la cuota sino también a todas las prestaciones pecuniarias que eventualmente puedan acompañarla, según lo dispuesto en el art. 58,2 de la LGT. Por contra, URIARTE y ZULUETA ("Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio", HPE, núm. 2, 1970, pág. 102), entiende que la solidaridad alcanza sólo a la cuota y a los recargos iniciales, ya que los recargos y las sanciones tienen un régimen distinto. Para CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO ("Ordenamiento...", cit., pág. 344), "la solidaridad se extiende a todas las obligaciones tributarias originadas del incumplimiento de las normas jurídicas a las que corresponden sanciones administrativas; pero no se extiende a las obligaciones correspondientes a sanciones penales".
- (437) De este tema se ha ocupado especialmente en nuestra doctrina PEREZ ROYO, F., a cuya excelente monografía "Infracciones y sanciones tributarias", IEF, Madrid, 1972, nos remitimos.
- (438) PEREZ ROYO, op.cit., pág. 24.
- (439) Ibídem., págs. 25 y ss., en especial pág. 27.
- (440) Ibídem., págs. 29 y 140 y ss.
- (441) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 36.
- (442) Vid. SOLER ROCH, "Transmisión 'mortis causa' de sanciones en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, núm. 7, págs. 163 y ss.
- (443) Cfr. "Comentarios...", cit., pág. 507.
- (444) En contra, ALSINA y ARIAS ("Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 287), entienden que "esta exclusión afecta a las sanciones derivadas de infracciones en que hubiese incurrido el causante y que no hubiesen sido liquidadas al tiempo del fallecimiento. No así a las ya liquidadas, ya que éstas no tienen la consideración de obligaciones tributarias pendientes, sino que constituyen obligaciones líquidas, asimilables, a todos los efectos, a cualquier otra deuda que recaye sobre el patrimonio del causante".

Sobre los intentos de establecer distintos regímenes jurídicos en orden a la transmisibilidad de las sanciones tributarias, según el estadio procedimental en que

se halle su aplicación, vid. la crítica que formula PEREZ ROYO, en "Infracciones y sanciones...", cit., págs. 150 y ss.

Por otra parte, el profesor SAINZ DE BUJANDA ("Lecciones...", cit., págs. 395-396), ha puesto de manifiesto con argumentos indubitables que, en ausencia de norma expresa, el principio general es el de no transmisibilidad de las sanciones; luego, entendemos, habiendo norma expresa en este sentido, no ha lugar a plantear la distinción formulada por ALSINA y ARIAS. Aduce el profesor de Madrid en apoyo de su conclusión, entre otras razones, que "Al no ofrecer la Ley General Tributaria una respuesta a este problema, habrá que acudir, como derecho supletorio, a los preceptos del Código Penal, que en su artículo 112 establece que la responsabilidad penal, sin distinción, se extingue por la muerte del reo" (op.cit., pág. 396).

- (445) Cfr. "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 34.
- (446) Así, por ejemplo, BANACLOCHE ("Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., pág. 52), al referirse al recargo previsto para el supuesto de liquidaciones separadas dice que "Por buscar la razón de la sinrazón", el espíritu de tal recargo se encuentra en la "actividad administrativa provocada -cuasi tasa-". Para ALSINA y ARIAS ("Impuesto sobre la Renta...", cit., pág. 303), el recargo del 15 por ciento por liquidaciones separadas carece de toda justificación, a no ser por un motivo caucional, por lo que entienden, no sin ciertas dudas, que no es aplicable en la liquidación definitiva, dando lugar incluso, con ocasión de ésta, a la oportuna devolución.
- (447) Cfr. SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 34.
- (448) Ibídem.
- (449) SOLER ROCH, op.cit., pág. 18.
- (450) Ibídem.
- (451) Vid. la consideración que sobre el término "prorrrateo" efectúa MORILLO MENDEZ, A., en "Obligaciones solidarias y acción de regreso entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sus herederos y legatarios", CT, núm. 39, 1981, pág. 114.
- (452) Vid. BANACLOCHE, "Los sujetos pasivos y sus obligaciones...", cit., págs. 53-54; COLMENAR, "El sujeto...", cit., pág. 712.
- (453) "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 37.

- (454) "Comentarios...", cit., pág. 506.
- (455) En principio, la interpretación unánime a este respecto puede concretarse en que la solidaridad abarca igualmente a la cuota tributaria y a las demás obligaciones de pago enumeradas en el art. 58 de la LGT (SDFUM, "Notas...", cit., págs. 736-737; SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones...", cit., pág. 227; CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO, "Ordenamiento...", cit., pág. 344; RAMALLO, "La unidad familiar...", cit., pág. 71; CLAVIJO, "Los rendimientos del capital...", cit., págs. 116-117; FALCON, "La solidaridad tributaria...", cit., pág. 14, etc.). Se aduce para ello que los conceptos comprendidos en el citado art. 58 forman parte de la deuda tributaria, y según el art. 35 de la LGT, la obligación de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda.

Compartiendo en lo sustancial esta interpretación, no podemos dejar de consignar las dudas, planteadas en el texto con ocasión de la unidad familiar, de que esa consecuencia sea igualmente aplicable a las sanciones propiamente dichas, del mismo modo que a los recargos e intereses. En este sentido, como ha escrito SAINZ DE BUJANDA ("Lecciones...", cit., pág. 396), "El apartado 2 del artículo 58 no determina que todos los conceptos que numera se fusionen indisolublemente con la deuda tributaria, sino que aspira a que, a ciertos efectos (como por ejemplo, la forma de pago, garantías, etc.) sigan el régimen propio de las obligaciones tributarias". De ello se deriva que el art. 58 no fuerza a concluir que las sanciones hayan de seguir necesariamente idéntico régimen -así, por ejemplo, en punto a transmisibilidad-, que la obligación tributaria, por lo que bien puede entenderse, sin contravenir el citado precepto, que la solidaridad no se extiende a las sanciones de las cuales sea responsable uno o unos de los varios obligados solidariamente, aplicándose el principio general de la personalidad de las sanciones.

- (456) Aunque en este punto la solución tradicional en nuestra doctrina es afirmativa a la extensión de la solidaridad a los deberes formales (SDFUM, "Notas...", cit., págs. 737-738; SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones...", cit., pág. 227), va abriéndose paso la idea de que la peculiar naturaleza de los deberes formales hace que tengan sus propias reglas en punto a la atribución de subjetividad y, en consecuencia, no se deba extender a ellos el ámbito de la solidaridad. En este sentido, vid.: SOLER ROCH, "Notas sobre la configuración...", cit., pág. 43; SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., págs. 435 y ss.; FALCON, "La solidaridad...", cit., pág. 15.

Acertadamente entienden CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO ("Ordenamiento...", cit., pág. 345), que el problema de la solidaridad formal depende de la solución al problema de la naturaleza de los deberes formales y de su consideración o no como prestaciones accesorias de la obligación tributaria.

- (457) Propiamente, respecto a los deberes formales, tales normas únicamente se refieren al deber de declarar, pero no a la titularidad de otros deberes formales distintos de éste. Vid. la opinión sobre esta circunstancia, de SANCHEZ SERRANO, "Algunos aspectos formales...", cit., pág. 445.
- (458) Nos referimos, concretamente, a los citados trabajos de RAMALLO ("La unidad familiar..."), SANCHEZ SERRANO ("Algunos aspectos formales...") y CLAVIJO ("Los rendimientos del capital..."), en los que se plantean estos temas, con ocasión del estudio de la unidad familiar.

CONCLUSIONES GENERALES

Una vez llegados al término de nuestro trabajo, y como síntesis de las conclusiones expuestas al final de cada capítulo, pueden formularse las siguientes consideraciones generales:

1ª.- La regulación de la unidad familiar contenida en la normativa del IRPF ha venido a plantear una amplia y compleja problemática, no sólo por lo que a la concreta aplicación de su régimen se refiere, sino también con relación a una serie de temas, en ocasiones ya clásicos, de la dogmática tributaria.

Aunque la figura de la unidad familiar puede darse en los impuestos personales, en general, es en el impuesto que grava la renta de las personas físicas donde la presencia de la misma adquiere la mayor relevancia; por ello puede afirmarse que el planteamiento universal y autónomo del tema de la unidad familiar queda referido a este impuesto, al que, consecuentemente, hemos limitado nuestro estudio.

2ª.- La unidad familiar es una realidad social y económica que asciende al mundo jurídico directamente a través de la normativa tributaria; se trata, por tanto, de una realidad exclusivamente tributaria desde el punto de vista jurídico.

Cuando de unidad familiar se habla, tal expresión puede entenderse en dos sentidos distintos, aunque íntimamente relacionados. En un sentido estricto el concepto de unidad familiar hace referencia a una modalidad de unidad contribu-

yente, entendiendo por unidad contribuyente la designación de la persona o personas con relación a las cuales se determina la riqueza que ha de quedar sometida a tributación. En este sentido, unidad familiar es una unidad contribuyente de carácter supraindividual, en la que se incluyen dos o más personas unidas por lazos familiares o vínculos de parentesco.

En un sentido más amplio, se habla de unidad familiar para aludir abreviadamente al problema del tratamiento fiscal de las rentas familiares, significación que adquiere plena validez cuando queda referida al sistema concreto de tributación a que debe someterse, o al que es sometida, la unidad considerada.

Desde esta perspectiva se aprecia con claridad la relación existente entre la unidad familiar y la consideración fiscal de las circunstancias personales y familiares. En cuanto al sentido estricto de unidad familiar, la relación con el tema señalado es idéntica a la distinción entre personalidad del impuesto y subjetividad del gravamen. En el primer caso nos encontramos con una determinada configuración del presupuesto objetivo del tributo, que, de algún modo, manifiesta la existencia de la unidad familiar. En el segundo, se trata de un sistema de cuantificación de la deuda impositiva, que responde al fenómeno de la subjetivación. En cuanto al sentido amplio de unidad familiar, la consideración a efectos fiscales de las circunstancias personales y familiares es un fenómeno en cierto sentido más amplio y en cierto sentido más estricto que aquél. Es más amplio porque, tratándose

del fenómeno de la subjetivación del impuesto, puede plantearse tanto en los impuestos personales como en los impuestos reales, y ello igualmente si la unidad subjetiva tributaria es un grupo familiar como si lo es el individuo. Pero, a la vez, es más estricto, porque esa subjetividad forma parte del régimen de la unidad familiar.

3ª.- Existen dos puntos claves para comprender y valorar adecuadamente la figura de la unidad familiar. El primero se concreta en la necesidad de diferenciar los dos aspectos si guientes: uno, el relativo a la determinación de la carga tributaria que ha de recaer sobre los miembros de la familia, con lo que estamos haciendo referencia a los elementos de cuantificación del débito tributario; otro, hace referencia a la titularidad de los distintos deberes jurídicos derivados de la aplicación de las leyes tributarias y, especialmente, de la obligación tributaria principal. En modo alguno puede entenderse que la designación de una unidad contribuyente familiar implique la consideración de la misma como sujeto pasivo.

El segundo de los puntos a que aludimos consiste en la especial importancia que en esta figura adquiere la signi ficación estructural del elemento subjetivo del hecho imponible, y más concretamente, su eficacia configuradora sobre el elemento objetivo del presupuesto de hecho. Esta significación del elemento subjetivo debe diferenciarse claramente de aquella otra que se concreta en la determinación del sujeto

pasivo de la obligación tributaria. El hecho de que la existencia de la unidad familiar se refleje en la configuración del presupuesto objetivo no supone necesariamente que deba

reflejarse del mismo modo en la determinación del sujeto que haya de asumir la titularidad jurídica pasiva derivada del acaecimiento, en la realidad, del hecho hipotéticamente previsto por la norma. Facilmente se comprende que siendo el impuesto personal aquel cuyo presupuesto objetivo no puede ser pensado mas que por relación a una persona determinada, resulta que cuando la persona física, sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, está integrada en una unidad familiar, la configuración del elemento objetivo del presupuesto de hecho no puede explicarse sino teniendo en cuenta el hecho de esa pertenencia; esto es, la persona con relación a la cual hay que definir el presupuesto objetivo es, no una persona física aislada, sino una persona física que pertenece a una unidad familiar. Pero una vez ejercida esa eficacia no se desprenden otras consecuencias de cara a la concreta asunción de la posición deudora, que viene determinada única y exclusivamente por la realización del hecho imponible, es decir, por estar realmente en la relación que la ley exige que exista entre el elemento objetivo y una determinada persona, para que ésta quede obligada.

4ª.- Los diversos sistemas de tratamiento fiscal de las rentas familiares pueden clasificarse en dos grupos básicos: sistema de imposición separada y sistema de imposición

conjunta o acumulada. La distinción entre ellos responde a un único criterio: la ausencia o verificación, respectivamente, de acumulaciones subjetivas de rentas, con independencia de cuál sea el método de imposición sobre la renta acumulada. En este sentido, puede decirse que existe una correspondencia absoluta entre unidad familiar y sistema de tributación conjunta, por cuanto la elección de aquélla conlleva necesariamente el establecimiento de éste. Sin embargo, de ello no se deriva una identificación entre ambos conceptos: la acumulación es un efecto fundamental de la unidad familiar, pero no puede identificarse con ella, lo que se demuestra por el hecho de que la unidad familiar, en cuanto realidad personal, existe y despliega, además, importantes efectos, aunque uno solo de sus miembros obtenga renta.

5ª.- El sistema de tributación conjunta puede calificarse de verdadera constante de nuestra imposición personal, remontándose a los propios orígenes de la misma. La primera norma en que se dispone la acumulación de las rentas de los cónyuges data de 1812. Hasta el Proyecto de Ley del IRPF esta acumulación se verifica generalmente en la persona de uno de los cónyuges -el administrador legal de la sociedad conyugal- salvo que el régimen económico del matrimonio sea el de separación de bienes.

En la CGR y en el IGRP cabe apreciar una considerable influencia de las normas del Derecho privado que regulan la titularidad de las diversas clases de rentas y bienes y no sólo de las normas relacionales del Derecho de familia. Así,

la llamada "acumulación" de las rentas de los hijos en los referidos Impuestos, no es tal verdaderamente, sino que se trata de una mera consecuencia del contenido económico de la patria potestad.

6ª.- Por lo que se refiere a la significación de la unidad familiar en las disposiciones reguladoras del IRPF, puede concretarse en los tres puntos siguientes:

1) La unidad familiar constituye una realidad puramente personal o subjetiva, por cuanto no es otra cosa que la designación unitaria de un conjunto de personas físicas entre las que se dan determinadas relaciones jurídicas familiares (art. 5º de la Ley).

2) La unidad familiar constituye un criterio cualificador de la persona física, única a la que se atribuye la subjetividad del Impuesto. Existen personas físicas sujetos pasivos aislados, y personas físicas sujetos pasivos que pertenecen a una unidad familiar (art. 4º de la Ley).

3) La unidad familiar constituye todo un régimen del tributo, afectando tanto a sus elementos constitutivos como a sus aspectos aplicativos. Del hecho de la pertenencia a una unidad familiar se deriva una específica configuración de la obligación tributaria principal así como de las demás obligaciones y deberes que se desarrollan en el fenómeno tributario. Por ello precisamente no procede la incardinación sistemática de esta figura en ningún elemento en particular de la obligación tributaria, si bien donde la presencia de la misma adquiere la máxima significación es en el hecho imponible.

7ª.- Debe afirmarse rotundamente la esterilidad que con lleva todo intento de atribuir subjetividad jurídica a la unidad familiar, lo que sólo podría mantenerse relativizando las categorías jurídicas en favor del elemento económico de la imposición, lo que es inadmisibile desde una perspectiva científica. Ello no obstante, en el Proyecto de Ley del Impuesto remitido por el Gobierno a las Cortes, la unidad familiar era considerada sujeto pasivo del impuesto, lo que no puede pasar de ser una mera declaración formularia, ya que la unidad familiar no sólo carece de personalidad, sino que tampoco ostenta las condiciones requeridas para constituir un sujeto de derecho y no cumple los requisitos exigidos por el artículo 33 de la LGT. En el Proyecto de Ley del Impuesto el término sujeto pasivo, con relación a la unidad familiar, designa, no a la persona realizadora del hecho imponible y por tanto obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sino al elemento personal configurador del presupuesto de hecho.

8ª.- La unidad familiar es una categoría irreductible a la LGT. No constituye un supuesto de solidaridad del artículo 34 de dicha Ley, puesto que no se trata de un supuesto de concurrencia de titulares en la realización del hecho imponible. Tampoco estamos ante un caso de responsabilidad solidaria a los que se refiere el artículo 37 del mismo cuerpo legal, dado que los sujetos integrados en una unidad familiar no se sitúan junto al sujeto pasivo, sino que son, ellos mismos, sujetos pasivos, que, en calidad de contribuyentes, aparecen solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública.

9ª.- La calificación de la unidad familiar como un supuesto de solidaridad tributaria exige un nuevo planteamiento del concepto dogmático de esta última. En este sentido, debe rechazarse la idea de circunscribirla al supuesto de concurrencia de titulares en la realización del hecho imponible. La solidaridad tributaria, al igual que la solidaridad del Derecho civil hace referencia, exclusivamente, al modo en que quedan obligados varios sujetos, con independencia del fundamento de su sujeción; es decir, la solidaridad lo que indica es un peculiar modo de responder y conceptualmente, por tanto, ninguna referencia es necesaria a que tenga en su origen un solo presupuesto o varios. Esta circunstancia puede ser un criterio válido para distinguir los diversos casos de solidaridad que pueden darse en el ámbito tributario, pero en modo alguno debe utilizarse para diferenciar la solidaridad de lo que no lo es.

Del concepto que propugnamos de solidaridad se deriva la necesidad de adaptación del artículo 34 de la Ley General Tributaria, de forma que recoja todos los supuestos de solidaridad que se establecen en las leyes propias de los distintos tributos y, en particular, los de acumulación de rentas y patrimonios, en los que generalmente la ley establece la solidaridad entre las personas cuyas rentas o patrimonios se acumulan, para garantizar el crédito tributario.

10ª.- Por lo que se refiere al fundamento jurídico de la unidad familiar, aquél se encuentra en el principio contri

butivo. Es la idea de que la convivencia en un grupo familiar modifica cualitativa y cuantitativamente la capacidad económica del individuo, lo que anima a esta figura y la hace operante en el plano tributario. Sin embargo, esta proposición, como la propia noción de capacidad contributiva, entraña más una petición de principio que una argumentación en función de términos puramente racionales.

El principio de igualdad se manifiesta insuficiente para justificar la figura de la unidad familiar. La realidad social y económica que constituye la familia no puede trasladarse exactamente al campo del Derecho tributario. El legislador no puede traducir a términos jurídicos la unidad familiar en sentido económico, por exigencias del principio de seguridad jurídica, teniendo que acudir a la existencia de vínculos jurídicos entre las personas que la integran y realizando en todo caso una selección discrecional de los supuestos que constituyen unidad familiar. Resulta así una disparidad de tratamiento entre situaciones iguales, según que queden o no comprendidas en la definición -limitadora de la realidad- llevada a cabo por el legislador tributario.

Desde un punto de vista extrajurídico, la unidad familiar tiene en su base elementos de índole esencialmente económica, por cuanto la existencia de economías de escala que se originan en el seno de la convivencia es lo que, en última instancia, explica una alteración de la capacidad económica de las personas que componen el grupo familiar.

Especial importancia presenta también, desde una perspectiva parajurídica, la función que la unidad familiar cumple como medida contra el fraude, lo que se ofrece como explicación no sólo de la unidad familiar como unidad contribuyente, sino que también constituye la "ratio" de muchas de las normas del régimen de la misma. Ello no obstante, la adopción de la unidad familiar como medida antielusoria sólo estará justificada, precisamente, respecto de aquella realidad y aquellas conductas de las que pueda presumirse, en términos generales, una finalidad fraudulenta. De no ser así, estaremos ante una extensión injustificada de esta figura.

El régimen de la unidad familiar en nuestro IRPF no responde a una exigencia de justicia. La responsabilidad solidaria ante el Fisco de los sujetos pasivos integrados en la unidad familiar es un instituto eminentemente garantista. Por otro lado, nos encontramos con ventajas recaudatorias y con ventajas desde el punto de vista de la gestión del impuesto, como razones que explican la concreta regulación de la unidad familiar.

11ª.- Por lo que se refiere al régimen de la unidad familiar en el Impuesto, existen algunas lagunas legales, falta la previsión expresa de determinados efectos, y se plantea el problema de la ilegalidad del Reglamento en algunos puntos.

En cuanto a lo primero, es de destacar la fragmentaria

regulación del devengo, en el sentido de que no se prevé como causa que interrumpa el periodo impositivo la constitución de una unidad familiar. Asimismo, se echa a faltar en la Ley una norma que disponga que la determinación de los miembros y de las circunstancias que deben tenerse en cuenta a efectos de la propia existencia de unidad familiar se determinará por la situación existente en la fecha del devengo.

En cuanto a lo segundo, no se prevén expresamente los efectos de la noción de residencia de la unidad familiar, lo que plantea no pocos problemas.

Por último, el desarrollo reglamentario de las causas que originan la anticipación del devengo, excede la competencia de la potestad reglamentaria, por cuanto contempla supuestos no previstos en el texto legal. Lo mismo vale decir acerca de la extensión reglamentaria contenida en el artículo 122 al desarrollar el artículo 25 de la Ley, ya que este último únicamente se refiere a la determinación de circunstancias familiares a efectos de deducciones de la cuota. El mismo problema se plantea respecto de la atribución de responsabilidad solidaria a los miembros de la unidad familiar por los fraccionamientos de pago (art. 133,2), de la regulación de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos en el artículo 112, y del nuevo régimen de estimación objetiva singular al contemplar, primero como gasto, y después como ingreso, los pagos que se efectuen entre miembros de una unidad familiar, lo que va en contra de la norma taxativamente pre-

vista en el artículo 19,3,b) de la Ley.

Mención especial merece el régimen de la obligación de alimentos entre parientes, ya que sólo se contempla el supuesto de las anualidades entre cónyuges satisfechas por decisión judicial, desconociendo todas las demás, y se produce la incongruencia de considerar gastos "excepcionales" las "anualidades" distintas a aquéllas (art. 123,1,d,6 del Reglamento).

12ª.- El "verdadero" problema de laa unidad familiar lo constituye no la determinación del sujeto pasivo, sino la configuración del hecho imponible. En diversos preceptos legales (así, en punto a la regulación de la responsabilidad solidaria, del prorrateo de la cuota y de la compensación de pérdidas) se confirma la titularidad individual en la obtención de la renta. De manera que sujeto pasivo, tanto si se trata de una persona física aislada como de un miembro de una unidad familiar, en el ámbito de este Impuesto sólo lo es el que obtiene renta neta global.

En punto a la determinación del sujeto pasivo manifiesta toda su importancia la distinción entre subjetividad y solidaridad, de la que no siempre se obtienen todas las consecuencias. En rigor, no puede hablarse de titularidad solidaria, sino de titularidad plural y de responsabilidad solidaria, lo que supone que de la atribución de responsabilidad solidaria no puede derivarse una distinta configuración de la subjetividad respecto al supuesto del sujeto pasivo aisla-

do, en el que aquélla no aparece prevista.

13ª.- En cuanto a la acumulación de las rentas, efecto sustancial del régimen analizado, tiene lugar en la base imponible, ya que ésta cumple la finalidad primordial de adecuar la obligación tributaria a la capacidad económica gravada, que queda referida, en nuestro caso, al conjunto de sujetos integrados en la unidad familiar. El aspecto cuantitativo del hecho imponible mide la magnitud renta obtenida por cada sujeto pasivo, expresando la medición del elemento objetivo en su conjunto, y no estrictamente del aspecto material del mismo.

14ª.- Sería deseable que se modificaran determinados aspectos del régimen de unidad familiar. En primer lugar, como es obvio, los mencionados en las consideraciones formuladas en el punto 11º. A ellos puede añadirse la necesidad de completar la normativa del régimen de tributación de las rentas obtenidas por los no residentes sin establecimiento permanente, que origina serios problemas cuando ese no residente sea miembro de una unidad familiar residente. El régimen general de la unidad familiar ganaría en sistematización y coherencia si se dispusiera una norma que prevea la constitución y disolución de la misma, lo que permitiría un tratamiento más sencillo y riguroso de diversos aspectos, tales como el devengo anticipado y la estimación de incrementos y disminuciones patrimoniales.

La norma que dispone la no estimación de incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de disolución de la sociedad de gananciales o de extinción del régimen de participación de los cónyuges (art. 20,2,párrafo tercero, de la Ley), contraviene lo que debe constituir el régimen propio de la unidad familiar, da lugar a un conflicto de normas y es contrario al principio general de este régimen en cuanto a la intrascendencia del régimen económico matrimonial se refiere. Por ello, el mencionado precepto no puede ser más desafortunado. Proponemos una interpretación restringida del mismo, en el sentido de limitar su ámbito de eficacia a los casos en que la sociedad de gananciales o el régimen de participación de los cónyuges se extinguen por convenir los cónyuges un régimen distinto en capitulaciones matrimoniales, lo que sí es verdaderamente necesario, por razones obvias. No obstante, sería conveniente que se modificara el precepto de referencia.

Debería procederse asimismo a una sistematización de las deducciones de la cuota, que debe afectar especialmente a la deducción por hijos. También pensamos que sería conveniente reformar la amplitud con que se dispone la responsabilidad solidaria de los sujetos integrados en la unidad familiar y la atribución de la misma a los herederos y legatarios en los términos en que viene prevista en las disposiciones reguladoras del Impuesto. Sería más adecuado disponer la posibilidad de que los sujetos pasivos solidarios soliciten la ejecución separada, de manera que puedan responder sólo por

su cuota parte correspondiente. Ello armonizaría las ventajas de la gestión y liquidación únicas con el respeto a la autonomía de los sujetos que componen la unidad familiar.

15ª.- A lo largo de todo el trabajo hemos evitado el adoptar posiciones en contra o a favor del régimen de tributación conjunta o de tributación separada. No existe una solución ideal, recomendable con caracteres de validez general, acerca de esta opción y del tratamiento de las rentas familiares en general. Ello se traduce en la opinión continuamente expresada según la cual toda solución a este problema constituye una fórmula de transacción o compromiso, por cuanto subyacen en él una serie de principios, incompatibles entre sí, pero igualmente defendibles en función de la perspectiva adoptada.

No obstante, cada vez adquiere mayor importancia el argumento, en buena medida sociológico, de la neutralidad fiscal respecto al matrimonio, que jurídicamente se concreta en la convicción de que es la capacidad contributiva del individuo la que debe tenerse en consideración. Cabe apreciar una tendencia en la evolución del Derecho comparado en este sentido, especialmente respecto de las rentas derivadas del trabajo, ya que para las rentas del capital tienen un especial significado los presupuestos básicos de la acumulación.

BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

ABELLA POBLET, Enrique, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Publicaciones Abella, Madrid, 1980.

ACOSTA ESPAÑA, Rafael, Comentario al artículo 33 y al artículo 34 de la Ley General Tributaria, en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", Edersa, Madrid, 1982, págs. 289 a 314.

AGULLO, Antonia, Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad contributiva, Civitas REDF, núm. 37, enero-marzo 1983, págs. 23 a 60.

ALBALADEJO, Manuel, Derecho civil, I, Bosch, Barcelona, 1970.

- Curso de Derecho civil, IV, "Derecho de Familia", Bosch, Barcelona, 1982.

ALBERS, Willi, Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der deutschen Einkommensteuer, Finanz-Archiv, N.F., vol. 18, 1958, págs. 423 a 446

ALBI IBÁÑEZ, Emilio, Introducción a la versión española del "Informe Meade", IEF, Madrid, 1980, págs. 9 a 55.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar, La Contribución General sobre la Renta, PYLSA, Madrid, 1956.

- En torno al sujeto pasivo de la Contribución General sobre la Renta, RDFHP, núm. 19, 1955, págs. 401 a 422.

- Introducción al sistema impositivo español, Gua-

diana de Publicaciones, Madrid, 1968.

- La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-1954, Madrid, 1969.

- La evasión legal impositiva, Rev. de Economía Política, núm. 56, septiembre-diciembre 1970, págs. 7 a 41.

- Prólogo a la obra de J. Soto Guinda, "Tributación de las Sociedades en España", Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1970, págs. 47 a 76; 2ª ed., 1976, págs. 9 a 51.

- Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho tributario español, Comunicación a las Sesiones de Estudio del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos, Asamblea de 1972, en "Problemas Tributarios actuales", IEF, Madrid, 1973, págs. 165 a 186.

- El Derecho privado en el ordenamiento tributario español, prólogo al libro de M.A. Llamas Labella, "Ensayos sobre Jurisprudencia tributaria", IEF, Madrid, 1973, págs. XI y ss.

- El sistema fiscal en España, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1974.

- Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas idóneas de su reforma, Boletín de Estudios Económicos, Universidad de Deusto, núm. 99, 1976, págs. 703 y ss.; recogido por A. Rodríguez Bereijo en "Lecturas sobre sistema tributario español", Univ. Autónoma de Madrid, 1979, págs. 181 a 201.

- La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria, Civitas REDF, núms. 15-16, julio-diciembre 1977, págs. 461 a 480.

- Derecho financiero y tributario, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.

- El Repartimiento General de Utilidades: Impuesto territorial de cupo con ribetes personales, Civitas REDF, núm. 33, enero-marzo 1982, págs. 5 a 24.

- Sistema tributario español y comparado, Ediciones ICE, Madrid, 1981; 2ª ed., 1983.

ALEMANY SELFA, Miguel, La estimación objetiva singular, Crón. Trib., núm. 47, 1983, págs. 21 a 33.

ALSINA RIUBRUGENT, E., y ARIAS VELASCO, J., Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Bosch, Barcelona, 1980.

ALLORIO, Enrico, "Solidarietà processuale" e variazione di motivi nell'impugnazione tributaria", Riv.Dir.Fin.Sc. Fin., 1943, II, págs. 32 a 44.

- Diritto processuale tributario, Utet, Turín, 5ª ed., 1969.

AMATUCCI, Andrea, Observaciones en torno a la subjetividad tributaria, RDFHP, núm. 159, mayo-junio 1982, págs. 833 a 852.

AMOROS RICA, Narciso, Ley General Tributaria, Ed.Der.Fin., Madrid, 1967.

- Derecho tributario (Explicaciones), Ed.Der.Fin., Madrid, 1970.

AMOROS RICA, Narciso, y RODRIGUEZ PEREZ, Hermenegildo, Contribución General sobre la Renta, Ed.Rev.Der.Priv., Madrid, sine data.

AMORTH, Giorgio, L'obbligazione solidale, Giuffrè, Milán, 1959.

- Considerazioni sulla imputazione di reddito altrui, Dir.Prat.Trib., 1975, núm.2, págs. 250 a 257.

ANTON PEREZ, José, La naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, HPE, núm. 3, 1970, págs. 81 a 97.

- Una nota sobre la historia del Impuesto sobre la Renta, Civitas REDF, núm. 5, enero-marzo 1975, págs. 51 a 68.

- Una nota sobre el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, Crón.Trib., núm. 14, 1975, págs. 21 a 26.

ANTON PEREZ, J., DIAZ MALLEDO, J., y GARCIA MARTIN, J.A., La unidad contribuyente, HPE, núm. 30, 1974, págs. 161 a 175.

ANTONINI, Euclide, Evasione ed elusione di Imposta (Gli atti simulati e le Imposte di registro e sulle successioni), en "Studi di Diritto tributario", Giuffrè, Milán, 1959, págs. 3 a 45.

- Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria
(Premesse metodologiche per un contributo allo studio
della soggettività tributaria), Riv.Dir.Fin.Sc.Fin.,
1963, núm.1, págs. 88 a 121.

- La soggettività tributaria, Morano, Nápoles, 1965

- L'Imposta sul reddito delle Persone Fisiche. Pro-
fili giuridici, Dir.Prat.Trib., 1972, núm. 2, págs.
217 a 252.

APARICIO PEREZ, Antonio, y MONASTERIO ESCUDERO, Carlos, Las
deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta
de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 38, 1981,
págs. 19 a 35.

- Las deducciones de la cuota en el nuevo Reglamen-
to del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
y en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para
1982, Crón.Trib., núm. 40, 1982, págs. 27 a 40.

APARICIO PEREZ, Antonio, y FERNANDEZ JUNQUERA, Manuela, Los
rendimientos del capital inmobiliario en el Impuesto
sobre la Renta de las Personas Físicas, RDFHP, núm.
159, mayo-junio 1982, págs. 1029 a 1046.

ARENA, Celestino, Corso di Scienza delle Finanze e Diritto
Finanziario", Nápoles, 1940.

- Finanza Pubblica, t.II, Utet, Turín, 1963.

ARGUELLO REGUERA, C., y CORTES MARTINEZ, J.A., El nuevo Im-
puesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Edicio-

nes Pirámide, Madrid, 1980.

ARIAS VELASCO, José, y GARCIA BERRO, Enrique, Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente, Comunicación a las Sesiones de Estudio del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos, Asamblea de 1972, en "Problemas tributarios actuales, IEF, Madrid, 1973, págs. 127 a 163.

ASOCIACION ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO, Memoria 1972, Eder sa, Madrid, 1974, págs. 109 y ss.; XXVI Congreso Internacional de Derecho financiero y fiscal, primer tema: "El régimen fiscal de las unidades familiares (rentas, fortuna, sucesiones)".

- Memoria 1980, Edersa, Madrid, 1981, págs. 323 y ss.; IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho financiero, tema II: "La unidad familiar como sujeto fiscal".

ASPNEY, Report of a Committee..., Australian Government Publishing Service, Camberra, 1975; traducción al castellano de textos seleccionados ("Informe Asprey"), en Rev. del Instituto de Estudios Económicos, 1981, nº 4, págs. 3 y ss.

AZZARITI, Giuseppe, La solidarietà nelle obbligazioni tributarie, Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, 1961, núm. 2, págs. 614 a 632.

- La indivisibilità delle obbligazioni tributarie,
Giurisprudenza Italiana, 1963, t.I (marzo), 2, págs.
229 a 236.

BACHMANN, Ernst-Udo, Die Steuerliche Benhandlung der Kinder-
betreuungskosten, Steuer und Wirtschaft, 1979, núm.4,
págs. 379 a 389.

BANACLOHE PEREZ, Julio, La reforma tributaria, RDFHP, núm.
104, marzo-abril 1973, págs. 365 a 391.

- Sistema tributario. 1964-1977, en "XXV Semana de
Estudios de Derecho financiero", Ed.Der.Fin., Madrid,
1978, págs. 219 a 250.

- El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto General so-
bre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm.
26, 1978, págs. 31 a 39.

- Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Im-
puesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas
REDF, núms. 17-18, enero-junio 1978, págs. 35 a 54.

- Novedades reglamentarias en el Impuesto sobre la
Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 39,
1981, págs. 27 a 35.

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,
Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982.

- La deducción de las 10.000 pesetas, Crón.Trib.,
núm. 47, 1983, págs. 265 a 273.

BARRE, R., Economía Política, t.I, Ariel, Barcelona, 1981.

BAYOD PALLARES, Roberto G., El sujeto pasivo sucesor de actividades económicas en el Impuesto de Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 39, 1981, págs. 43 a 53.

BELTRAN FLOREZ, Lucas, Evolución histórica del sistema tributario español, RDFHP, núms. 65-66, septiembre-diciembre 1966, págs. 1137 a 1167.

- Lecciones de Derecho fiscal, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1968.

BELTRAN DE HEREDIA, J., La comunidad de bienes en el Derecho español, Ed.Rev.Der.Priv., Madrid, 1954.

BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, Félix, Situación actual de la Contribución General sobre la Renta, RDFHP, núm. 61, enero-febrero 1966, págs. 183 a 186.

BERCOVITZ Y RODRIGUEZ CANO, Rodrigo, La vida independiente del menor no emancipado, Anuario de Derecho Civil, 1972, págs. 1083 a 1115.

BERLIRI, Antonio, Principi di Diritto tributario, Giuffrè, Milán, vol.I, 1952; vol.II, 1957; traducción al castellano, "Principios de Derecho tributario, vol.I, por F. Vicente-Arche, Ed.Der.Fin., Madrid, 1964; vol.II, por N. Amorós y E. González, Ed.Der.Fin., Madrid, 1971

- Il Testo Unico delle Imposte Dirette, Giuffrè, Milán, 1960.

- Corso istituzionale di Diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1965.

- BERLIRI, Luigi Vittorio, Note alla Decisione 22 novembre 1939, núm. 19.741, della Commissione Centrale per le imposte, Giurisp. delle Imposte Dirette, 1940, núm. 98, págs. 495 y ss.
- BINDER, Julius, Die Korrealobligationem in römischen und heutigen Recht, 1899.
- BINDER, Rudolf, Das Splitting als Mittel der Ehegattenbesteuerung in den USA. Methoden und tatsächliche Wirkungen, Finanz-Archiv, N.F., vol. 17, 1956-57, págs. 260 a 275.
- BLANCO Y MARTINEZ, Emilio, El impuesto sobre la renta, Madrid, 1909.
- BLUM, Walter J., y KALVEN, Harry Jr., The Uneasy Case for Progressive Taxation, Chicago, University of Chicago Press, 1953; vers. castellana de Carlos Hernández de la Torre, "El impuesto progresivo: un tema difícil", IEF, Madrid, 1972.
- BLUMENSTEIN, Ernst, Schweizerisches Steuerrecht, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tubinga, 1926.
- System des Steuerrechts, Polygraphischer Verlag, Zurich, 2ª ed., 1951; traducción italiana de Francesco Forte, "Sistema di Diritto delle imposte, Giuffrè, Milán, 1954.
- BONET, Francisco, Comentario a Jurisprudencia hipotecaria, Rev.Gral de Legislación y Jurisprudencia, 1946, págs. 598 a 604.

BOTELLA GARCIA, Antonio, La capacidad en el orden tributario, en "Estudios de Derecho tributario", vol.I, IEF, Madrid, 1979, págs. 679 a 726.

BRACCINI, Rafaello, Osservazioni sulla rilevanza tributaria dei doveri economici familiari, Dir.Prat.Trib., núms. 1977, págs. 1225 a 1258

BREJON DE LAVERGNEE, Nicolas, Pour une reforme du quotient familial, Rev.Sc.Fin., 1976, núm. 2, págs. 291 a 368.

BREÑA CRUZ, F., y SOTO GUINDA, J., El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como paradigma del sistema tributario del futuro: la aportación del Informe Carter, en versión española del "Informe Carter", IEF, Madrid, 1975, vol. I, págs. XIX y ss.

BRIZ DE LABRA, Ricardo, El Impuesto sobre la Renta en Francia: modificaciones recientes, Crón.Trib., núm. 45, 1983, págs. 255 a 257.

BURGOS BELASCOAIN, Gerardo, La unidad contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un concepto en revisión, Crón.Trib., núm. 23, 1977, págs. 141 a 151.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, núms. 28 y 30, Swets and Zeitlinger N.V., Amsterdam, 1970; Congreso Internacional de Fiscalidad, 1955, primer tema: "Le cumul des revenus du foyer familial au double point de vue de l'établissement et du recouvrement de l'impôt).

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, vol. LVIIa, International Fiscal Association, Rotterdam, 1972; XXVI Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, Madrid, 1972, primer tema: "El régimen fiscal de las unidades familiares (rentas, fortuna, sucesiones).

CALERO GALLEGO, j., y ESCRIBANO LOPEZ, F., Legislación tributaria. Impuesto sobre la Renta, Universidad de Sevilla, 1980.

CALERO GALLEGO, J., y NAVAS VAZQUEZ, R., Estudio preliminar a la traducción de la obra de F. Moschetti, "El principio de capacidad contributiva", IEF, Madrid, 1980, págs. 17 y ss.

CALVO ORTEGA, Rafael, Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero, HPE, núm.1, págs. 123 a 148.

- La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos, HPE, núm. 5, 1970, págs. 33 a 60.

- Leyes tributarias de España, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.

CALLE SAIZ, Ricardo, Sistema fiscal en España y en el Mercado Común, Biblioteca Universitaria de Economía, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1969.

- La crisis de los signos externos de renta gastada, como procedimiento de determinación de la base imponible del impuesto español sobre la renta de las personas físicas, HPE, núm.3, 1970, págs. 43 a 76.

- CARO CEBRIAN, Anibal, Los periodos impositivos "cortos" en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 32, 1980, págs. 57 a 65.
- CARO CEBRIAN, A., ESCRIBANO MARTINEZ, A., HERNANDEZ DE LA TORRE Y GALAN, C., PARAMIO FERNANDEZ, J., y ZANCADA PEINADO, F., Evolución y tendencias actuales del impuesto sobre la renta en el Derecho comparado, HPE, núm. 30, 1974, págs. 35 a 65.
- CAROZZI, Anna Maria, Solidarietà e limitazioni all'opposizione all'esecuzione nella vigente disciplina dell'imposizione sui redditi dei coniugi, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1979, núm. 2, págs. 320 a 324.
- CARROBE GENE, Miguel, Modificaciones tributarias en la Ley de Presupuestos para 1983 y en las leyes de medidas urgentes tributarias, Civitas REDF, núm. 39, julio-septiembre 1983, págs. 445 a 457.
- CARTER, Report of the Royal Commission on Taxation, Ottawa, 1966-1967; versión castellana, "Informe Carter", IEF, Madrid, 1975, vols. I y II.
- CASADO OLLERO, Gabriel, De la imposición de producto al sistema de retenciones y pago fraccionado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta, Civitas REDF, núm. 21, enero-marzo 1979, págs. 55 a 83.
- CASADO OLLERO, Gabriel, y HERRERO MADARIAGA, Juan, Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas. Supuestos prácticos comentados, Edit. Comares, Granada, 1984.

CASES Y MARTINEZ DEL RINCON, Antonio, La unidad familiar como sujeto fiscal, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 413 a 432.

CASTAN TOBEÑAS, José, Derecho Civil Español, Común y Foral, t.III, 12ª ed., revisada y puesta al día por Gabriel García Cantero, Reus, Madrid, 1978.

CAYON GALIARDO, Antonio, Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas REDF, núm. 22, abril-junio 1979, págs. 245 a 273.

CAZORLA PRIETO, Luis Maria, El Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en las Cortes (I), Crón.Trib. núm. 23, 1977, págs. 117 y ss.

- La discusión del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en el Pleno del Congreso de los Diputados y en el Pleno del Senado, Crón.Trib., núm. 24, 1978, págs. 153 y ss.

- El Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión en el Proyecto de Ley sobre Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 26, 1978, págs. 125 a 137.

- El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta en los Plenos del Congreso y del Senado, Crón.Trib.,

núm. 27, 1978, págs. 163 a 169.

- Reflexiones sobre la tramitación parlamentaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Civitas REDF, núms. 17-18, enero-junio 1978, págs. 3 a 10.

CIANI, Arnaldo, Ancora sull'unità impositiva dell'IRPEF, Riv. Dir.Fin.Sc.Fin., 1980, núm. 1, págs. 136 a 151.

CIVITAS REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO, núms. 17-18, enero-junio 1978: Documentos Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco, Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980.

COCIVERA, Benedetto, Effetti sostanziali e processuali della solidarietà del debito d'imposta, Foro It., 1960, IV, págs. 177 y ss.; traducción al castellano de F. Vicente-Arche, "Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda impositiva", RDFHP, núm. 37, marzo 1960, págs. 9 a 48.

COLMENAR VALDES, Salvador, El sujeto: la unidad familiar, RDFHP, núm. 142, julio-agosto 1979, págs. 683 a 724.

COMBARROS, Victoria Eugenia, La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación, Civitas REDF, núm. 23, julio-septiembre 1979, págs. 377 a 399.

CONGRESS OF THE UNITED STATES (Joint Committee on Taxation),
General Explanation of the Tax Reform Act of 1976, U.S.
Government Printing Office, Washington, 1976.

CORRAL GUERRERO, Luis, La unidad familiar como sujeto fiscal
(Reflexiones metodológicas para su estudio), RDFHP,
núm. 158, marzo-abril 1982, págs. 515 a 529.

CORTES DOMINGUEZ, Matias, La declaración tributaria, RDFHP,
núm. 52, 1963, págs. 1025 a 1047.

- El principio de capacidad contributiva en el marco
de la técnica jurídica, RDFHP, núm. 60, 1965, págs.
975 a 1053.

- Una contribución al estudio de la capacidad jurídica
tributaria, Moneda y Crédito, núm. 94, 1965, págs.
87 a 121.

- Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm.
Publ., núm. 48, 1965, págs. 9 a 105.

CORTES DOMINGUEZ, Matias, y MARTIN DELGADO, José Maria, Ordenamiento tributario español, Civitas, Madrid, 1977.

COSCIANI, Cesare, Scienza delle Finanze, 8ª ed., Utet, Turín,
1978; traducción al castellano por Julio Banacloche,
"Ciencia de la Hacienda", Ed. Der. Fin., Madrid, 1980.

CRISAFULLI, V., In tema di capacità contributiva, Giur. Cost.,
1965, fasc. 3-4, págs. 857 a 862.

D'ALESSIO, Ugo, Osservazioni sulla rilevanza tributaria delle
obbligazioni a struttura soggettiva plurima, Dir. Prat.

Trib., 1968, núm. 1, págs. 3 a 34.

D'AMATI, Nicola, La progettazione giuridica del reddito, Cedam, Padua, 1973-1975.

- Nuovi profili delle Imposte sui redditi. Appendice alla progettazione giuridica del reddito, Cedam, Padua, 1980.

DE CASTRO Y BRAVO, Federico, Derecho Civil de España, Civitas, Madrid, 1984.

DE ECONOMIA, núms. 33-34, enero-abril 1955, monográfico (IV) sobre documentación de la evolución histórica del impuesto sobre la Renta en España.

DE LA CAMARA, M., La separación de hecho y la sociedad de gananciales, Anuario de Derecho Civil, 1969, págs. 3 a 127, y 263 a 311.

DE MITA, Enrico, La solidarietà passiva nel debito d'imposta, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1960, núm. 1, II, págs. 3 a 12.

- La definizione giuridica dell'Imposta di famiglia, Nápoles, 1965.

- La illegittimità costituzionale del cumulo, Dir. Prat.Trib., 1976, núm. 3, II, págs. 337 a 340.

DI PIETRO, Adriano, Consideraciones sobre la reforma tributaria italiana, traducción al castellano de G. Casado Ollero, Civitas REDF, núm. 22, abril-junio 1979, págs. 275 a 292.

DI RENZO, L'Imposta di famiglia nella dottrina e nella pratica tributaria, Milán, 1954.

DIAZ TOVAR, Enrique, Compensación de pérdidas en el Impuesto sobre la Renta, Crón.Trib., núm. 33, 1980, págs. 29 a 47.

DIEZ-PICAZO, Luis, Fundamentos del Derecho civil patrimonial, vol.1º, Tecnos, Madrid, 1979.

DIEZ PICAZO, Luis, y GULLON, Antonio, Sistema de Derecho civil, Tecnos, Madrid; vol.I, 1975; vol.IV, 1ª ed., 1978; 2ª ed., 1982.

DRAKE DRAKE, Ramón, Un Impuesto nuevo, Civitas REDF, núms.17-18, enero-junio 1978, págs. 11 a 33.

- Concepto y composición de la renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 26, 1978, págs. 41 a 49.

- Delimitación del hecho imponible y la base imponible, RDFHP, núm. 142, julio-agosto 1979, págs. 663 a 681.

ENNECCERUS, Ludwig, Derecho de Obligaciones, ed.rev. por Heinrich LEHMANN, traducción de la 35ª ed. en lengua alemana por Blas Pérez González y José Alguer, vol.II, t.I, Bosch, Barcelona, 1954.

ESPIN CANOVAS, Diego, Manual de Derecho civil español, Ed.Rev. Der.Priv., Madrid; vol.I, 1968; vol.III, 1970; vol.IV, 1982.

FALCON Y TELLA, Ramón, Los entes sin personalidad como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, tesis de licenciatura, inédita, Universidad Complutense, Madrid, 1981.

- La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos, Civitas REDF, núm. 33, enero-marzo 1982, págs. 25 a 52.

- La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria, Civitas REDF, núm. 37, enero-marzo 1983, págs. 61 a 79.

- La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica, Crón.Trib., núm. 46, 1983, págs. 71 a 85.

- La sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las prestaciones por desempleo: una nota, Crón.Trib., núm. 47, 1983, págs. 55 a 60.

- La unidad familiar y la deducción "a forfait" por gastos personales, Rev. La Ley, núm. 896, de 16 de marzo de 1984, págs. 2 y ss.

- Análisis de la transparencia tributaria, IEF, Madrid, 1984.

- La solidaridad tributaria desde la perspectiva actual, Comunicación a las Jornadas conmemorativas del XX Aniversario de la entrada en vigor de la LGT, inédito.

- La deducción fija de 10.000 pesetas en el IRPF, inédito.

FALSITTA, Gaspare, Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1968, núm.1, II, págs. 3 a 42.

FANTOZZI, Augusto, La solidarietà nel Diritto tributario, Utet, Turín, 1968.

FEDELE, Andrea, Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo, Giur.Cost., 1976, fasc. 12, págs. 2159 a 2187.

FERNANDEZ LOPEZ, Eduardo, Infracciones y sanciones en el Impuesto sobre la Renta, Crón.Trib., núm. 38, 1981, págs. 95 a 104.

FERRARA, Francesco, Trattato di Diritto civile italiano, t.I, Athenaeum, Roma, 1921.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, La extinción de la obligación tributaria, RDFHP, núm. 77, septiembre-octubre 1968, págs. 1015 a 1076.

- El objeto del tributo, Civitas REDF, núm. 10, abril-junio 1976, págs. 227 a 243.

- La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, Crón.Trib., núm. 28, 1979, págs. 61 a 68.

- Curso de Derecho financiero español, 3ª ed., IEF, Madrid, 1978; 5ª ed., Pons, Madrid, 1981; 6ª ed., 1983.

FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J., y PALAO TABOADA, C., Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1983.

FONTANEAU, Pierre, L'imposition des étrangers en France, Dir. Prat.Trib., 1977, núm. 3, págs. 566 a 570.

- La notion de résident, Dir.Prat.Trib., 1978, núm. 3, págs. 878 a 900.

- Fiscalité Européenne, Ed. Les Cahiers Fiscaux Européennes, Niza (puesto al día periódicamente).

FUENTES QUINTANA, Enrique, Los caminos de la reforma fiscal, en Actualidad Económica, núm. 1048, de 22 de abril de 1978; recogido por A. Rodríguez Bereijo en "Lecturas sobre sistema tributario español", Univ. Autónoma de Madrid, 1979, págs. 125 a 133.

- Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma, recogido por A. Rodríguez Bereijo en "Lecturas sobre sistema tributario español", Univ. Autónoma de Madrid, 1979, págs. 137 a 180.

FUENTES QUINTANA, E., y ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., Sistema fiscal español y comparado, Madrid, 1968.

GAFFURI, Franco, L'attitudine alla contribuzione, Giuffrè, Milán, 1969.

GALLO, Franco, Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1977, núm.

GARCIA AÑOVEROS, Jaime, El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1977.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, Prólogo a la traducción castellana de la obra de T. Viehweg, "Tópica y Jurisprudencia", Taurus, Madrid, 1964, págs. 11 y ss.

- La Constitución como norma jurídica, en "La Constitución española de 1978. Estudio sistemático", dirigido por A. PREDIERI y E. GARCIA DE ENTERRIA, Civitas, Madrid, 1980, págs. 91 a 152.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, y FERNANDEZ, Tomás-Ramón, Curso de Derecho administrativo, I, Civitas, Madrid, 1980.

GARCIA MARTIN, Aurelio, Las deducciones de la cuota, RDFHP, núm. 142, julio-agosto 1979, págs. 817 a 862.

GATOO DE ECHARRI, Joaquín, Comentarios al nuevo régimen de estimación objetiva singular, Crón.Trib., núm.47, 1983, págs. 61 a 64.

GIANNINI, A.D., Il rapporto giuridico d'imposta, Giuffrè, Milán, 1937.

- Instituciones de Derecho tributario, traducción de F. Saínz de Bujanda, Ed.Der.Fin., Madrid, 1957.

- I concetti fondamentali del Diritto tributario, Utet, Turín, 1956.

GIARDINA, Emilio, Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Giuffrè, milán, 1961.

- La capacità giuridica tributaria degli enti co-

lletivi non personificati, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1962, núm. 3, págs. 269 a 335.

GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, Enrique, Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota, Crón. Trib., núm. 33, 1980, págs. 205 a 239.

GIMENO ULLASTRES, Juan.A., La deducción fija por gastos personales en la unidad familiar, Rev. La Ley, núm. 896, de 16 de marzo de 1984, pág. 1.

GIUSSIANI, Bruno, La capacità giuridica tributaria dei consorzi, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1939, núm. 3, II, págs. 194 a 201.

GLENDI, Cesare, La responsabilità solidale per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, Dir.Prat.Trib., 1974, núm. 3, II, págs. 467 a 481.

' - Ancora sulla responsabilità dei soggetti cumulati per il pagamento delle imposte sul reddito, Dir.Prat. Trib., 1976, núm. 2, II, págs. 263 a 273.

GOMEZ SANTIAGO, Jaime, Los gastos excepcionales no suntuarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 45, 1983, págs. 91 a 98.

GOMEZ TARRAGONA, Florencio, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ed. preparada y anotada por F. Gómez Tarragona, Trivium, Madrid, 1984.

GONZALEZ GARCIA, Eusebio, ¿Es constitucional el tratamiento

dispensado a las rentas familiares por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 451 a 465.

- Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria, en "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", Edersa, Madrid, 1982, págs. 190 a 201.

GONZALEZ SANCHEZ, Manuel, Presupuesto de hecho y justificación de las deducciones de la cuota en el I.R.P.F., Civitas REDF, núm. 25, enero-marzo 1980, págs. 113 a 122.

GOODE, Richard, The Individual Income Tax, The Brookings Institution, Washington, 1964; ed.rev., 1976; traducción al castellano de la 1ª ed. en lengua inglesa, por M. Echevarría, V. González y E. Serra, "El Impuesto sobre la Renta", IEF, Madrid, 1973.

GORJON PALENZUELA, Juan Francisco, La unidad familiar en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 28, 1979, págs. 75 a 86.

GOTA LOSADA, Alfonso, Tratado del Impuesto sobre la Renta, tomos I y II, Ed.Der.Fin., Madrid, 1971.

- Régimen fiscal de las unidades familiares (rentas, fortuna, sucesiones), ponencia española al primer tema del Congreso de la IFA de 1972, en "Cahiers de Droit Fiscal International", vol. LVIIa, págs. II/65 a II/83;

id., en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1972", Edersa, Madrid, 1974, págs. 149 a 163.

GRANELLI, Antonio Emanuele, Il cumulo al vaglio della Corte Costituzionale. Tanto rumore per nulla..., Boll.Trib. d'Inf., 1975, pág. 503.

- Lui, lei... e il Fisco: ancora sul cumulo dei redditi, Boll.Trib.d'Inf., 1975, págs. 815-816.

- Finalmente abolita la... tassa di maritaggio, Boll.Trib. d'Inf., 1976, págs. 1160 a 1173.

GROVES, Harold M., Federal Tax Treatment of the family, The Brookings Institution, Washington, 1963.

GRIZIOTTI, Benvenuto, Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1949, núm. 1, págs. 15 a 33.

GUASP, Jaime, Derecho, Madrid, 1971.

GUTIERREZ GONZALEZ, Manuel, El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 29, 1979, págs. 111 a 129.

- Renta gravable y determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 35, 1981, págs. 69 a 83.

HACKMANN, Johanes, Ein Vorschlag zur Ehegattenbesteuerung, Finanz-Archiv, N.F., vol. 31, 1973, págs. 495 a 518.

- HALLER, Heinz, Die Steuern. Grundlinien eines rationalem Systems Öffentlicher Abgaben, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tubinga, 1964.
- HAUSMAN, Donald I., y VANDER KAM, Henry P., 1976. U.S. Tax Reform, Canadian Tax Journal, vol.XXIV, 1976, núm. 6, págs. 573 a 590.
- HERBER, Bernard P., Hacienda Pública moderna, traducción de la 2ª ed. en lengua inglesa por Manuel González Díaz, IEF, Madrid, 1975.
- HERNANDEZ-GIL, Antonio, Comentarios a las Sentencias de 13 y 20 de marzo de 1943, Rev.Gral. de Legislación y Jurisprudencia, 1944, págs. 98 a 110 y 337 a 446.
- La solidaridad en las obligaciones, Rev.Der.Priv., 1946, págs. 397 a 413.
 - El principio de no presunción de la solidaridad, Rev.Der.Priv., 1947, págs. 91 a 96.
- HERNANDEZ IBAÑEZ, Carmen, La separación de hecho matrimonial, Edersa, Madrid, 1982.
- HERRERO MADARIAGA, Juan, El responsable tributario, Civitas REDF, núm. 26, abril-junio 1980, págs. 185 a 226.
- HIERRO ECHEVARRIA, Antonio, La unidad familiar como sujeto fiscal. Notas sobre el tratamiento fiscal de la familia en el nuevo régimen tributario español, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero

1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 467 a 485.

HÖHN, Ernst, Steuerrecht, Paul Haupt, Berna, 1972.

INGROSSO, Gustavo, Istituzioni di Diritto finanziario, vol. II, Jovene, Nápoles, 1937.

- Diritto finanziario, Jovene, Nápoles, 1956.

- La Finanza Locale, Jovene, Nápoles, 1962.

JARACH, Dino, Curso superior de Derecho tributario", t.I, Liceo profesional CIMA, Buenos Aires, 1957.

- El hecho imponible. Teoría general del Derecho tributario sustantivo, 2ª ed., Buenos Aires, 1971.

HOHANSEN, Leif, Public Economics, Nort-Holland Publisching-Company, Amsterdam, 1975.

JOURNAL OFFICIEL de la République Française, 1984, núm.1, 31 de enero (Avis et Rapports du Conseil Economique et Social: "Le statut matrimonial: ses conséquences juridiques, fiscales et sociales").

KLEIN, Friedrich, Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung, Finanz-Archiv, N.F., vol. 18, 1957-58, págs. 236 a 274.

KRUSE, H.W., Steuerrecht, C.H.Beeck, Munich, 1973; traducción al castellano de la 3ª ed. en lengua alemana, por P. Yebra y M. Izquierdo, "Derecho tributario. Parte general", Edersa, Madrid, 1978.

KULLMER, Lore, Die Ehegattenbesteuerung. Ihre Geschichte, Pro-

blematik und Neuregelung in Deutschland, diskutiert unter Berücksichtigung der Erfahrungen in den USA", Klostermann, Frankfurt, a.M., 1960.

LA ROSA, Salvatore, Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Giuffrè, Milán, 1968.

LACRUZ BERDEJO, José Luis, y SANCHO REBULLIDA, Francisco de Asís, Derecho de Sucesiones, Bosch, Barcelona, 1976; ed.rev., 1981.

- Derecho de Familia, Bosch, Barcelona, 1978, tomos I y II; ed.rev., 1982, en un solo vol.

LAGARES CALVO, M.J., La unidad contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, HPE, núm. 3, 1970, págs. 69 a 80.

LAMOCA PEREZ, Carlos, Gastos de guardería y empleados de hogar en el Impuesto sobre la Renta, Crón.Trib., núm. 47, 1983, págs. 75 a 78.

- La familia en el Impuesto sobre la Renta, Crón. Trib., núm. 48, 1984, págs. 77 a 80.

LAMPREAVE, José Luis, 1813 y 1817: Dos intentos de una Contribución directa, RDFHP, núm. 83, septiembre-octubre 1969, págs. 865 a 896.

LARENZ, Karl, Derecho de obligaciones, t.I, versión española de Jaime Santos Briz, Ed.Der.Priv., Madrid, 1958.

LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J., PALAO TABOADA, C., y

FERREIRO LAPATZA, J.J., Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1983.

LAURE, Maurice, Tratado de Política Fiscal, Ed.Der.Fin., Madrid, 1960.

LAVAGNA, Carlo, Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv. Dir.Fin.Sc.Fin., 1961, núm. 1, págs. 3 a 19.

LITTMANN, Konrad, Kritische Marginalien zur Kontroverse Individuelle Veranlagung oder Haushaltbesteuerung, Finanz-Archiv, N.F., vol. 27, 1968, págs. 174 a 186.

LONGUEVILLE, Jean de, Ponencia general al Congreso de la IFA de 1955 (primer tema), en Cahiers de Droit Fiscal International, núm. 28, Swets and Zeitlinger, N.V., Amsterdam, 1970, págs. 1 y ss.

LOPEZ BERENGUER, José, La reforma tributaria: necesidad y oportunidad, en "XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero", Ed.Der.Fin., Madrid, 1978, págs. 743 a 757.

- Manual del Impuesto sobre la Renta, Edit. Aranzadi, Pamplona, 1980.

MAFFEZZONI, Federico, Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione dei tributi successori, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1967, II, págs. 223 a 251.

- Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario, Utet, Turín, 1970.

MANZONI, Ignazio, Il principio della capacità contributiva nell'Ordinamento Costituzionale italiano, G. Giappichelli, Turín, 1965.

- Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?, Giur.Cost., 1975, fasc. 3-4, págs. 2053 a 2067.

MARONGIU, Giovanni, Il cumulo al vaglio della Corte Costituzionale, Dir.Prat.Trib., 1975, núm. 2, II, págs. 177-178.

MARTIN DELGADO, José Maria, Prólogo a la obra de F. Clavijo, "Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980, págs. 7 y ss.

MARTIN QUERALT, Juan, Constitución española y Derecho financiero, HPE, núm. 63, 1980, págs. 97 a 131.

MARTIN QUERALT, J., y SOLER ROCH, M.T., Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas (prólogo de J. Martín Queralt), Tecnos, Madrid, 1982; 2ª ed. rev., 1984.

MARTIN QUERALT, J., LASARTE ALVAREZ, J., PALAO TABOADA, C., y FERREIRO LAPATZA, J.J., Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1983.

MARTIN QUERALT, J., obra colectiva, Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular, Pons, Madrid, 1984.

MARTINEZ GIMENEZ, Elvira Maria C., La reciente regulación de la estimación objetiva singular, Crón.Trib., núm. 47, 1983, págs. 79 a 87.

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio, Notas sobre las recientes reformas del Código Civil en relación con el ordenamiento tributario, Anuario de Derecho Civil, octubre-diciembre 1982, págs. 1087 a 1110.

- Transmisión de obligaciones pendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, HPE, núm. 82, 1983, págs. 149 a 160.

- La unidad familiar y la imposición indirecta, Crón.Trib., núm. 47, 1983, págs. 283 a 288.

MARTINEZ MARTINEZ, Dionisio, La reforma de la imposición sobre la renta: un Informe de 1976, IEF, Madrid, 1979.

MARTINEZ MORAN, Narciso, La familia y su protección constitucional, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. monográfico 1, 1978, págs. 115 a 144.

McINTYRE, Michael J., Individual Filing in the Personal Income Tax: Prolegomena Future Discussion", North Carolina Law Review, vol. 58, 1980, págs. 469 a 489; traducción al castellano de J.M. Lozano Irueste, "La decla-

ración individual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: prolegómenos para un futuro análisis, Crón.Trib., núm. 44, 1983, págs. 237 a 250.

- Cómo resolver el dilema del impuesto sobre el matrimonio: un test, Crón.Trib., núm. 44, 1983, págs. 193 a 197.

MEADE, The Structure and Reform of direct Taxation, Institute for Fiscal Studies, Allen and Unwin, Londres, 1978; versión castellana, "Estructura y Reforma de la Imposición directa" (Informe Meade), IEF, Madrid, 1980.

MEHL, Lucien, Science el Technique Fiscales, t.I, Presses Universitaires de France, París, 1959.

MENDOZA OLIVAN, Victor, Sistema fiscal y familia, Revista del Instituto de Estudios Económicos, 1981, núm. 4, págs. XI y ss.

MENENDEZ HERNANDEZ, José, Contradicciones y paradojas en el Impuesto sobre la Renta, Ed.Der.Fin., Madrid, 1980.

- La unidad familiar como sujeto fiscal, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 487 a 498.

MENNEL, Annemarie, Die Einkommensbesteuerung von Ehe und Familie in internationalen Vergleich, Deutsche Steuer-Zeitung (A), 1978, págs. 323 a 329.

MICHELI, Gian Antonio. Uguaglianza di trattamento, capacità

contributiva e presunzioni di legge, Giur.Cost., 1966, fasc. 3-4, págs. 1454 a 1462.

- Capacità contributiva reale e presunta, Giur.Cost., 1967, fasc. 4, págs. 1525 a 1548.

- Ancora in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni in materia tributaria, Giur.Cost., 1968, fasc. 4, págs. 1580 a 1586.

- Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1977, núm. 3, págs. 419 a 438.

MINISTERIO DE HACIENDA, Informe sobre el sistema tributario español ("Libro Verde para la reforma tributaria"), vol. II, sine data.

- Análisis de los resultados de la aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 1979 y medidas a adoptar, sine data.

- Memoria de la Reforma Tributaria 1980, Madrid, 1981.

- Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, Madrid, 1979; 2ª ed., 1980; 3ª ed., 1981; 4ª ed., 1982....

- Repertorio de la Doctrina Administrativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1981, Madrid, 1982.

MONDINI, Francesco, Il soggetto passivo dell'Imposta di famiglia, Dir.Prat.Trib., 1966, núm. 6, págs. 555 a 566.

MORILLO MENDEZ, Antonio, Obligaciones solidarias y acciones

de regreso entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, sus herederos y legatarios, Crón.Trib., núm. 39, 1981, págs. 107 a 120.

MOSCHETTI, Francesco, Il principio della capacità contributiva, Cedam, Padua, 1973; traducción al castellano por J.M. Calero Gallego y R. Navas Vázquez, "El principio de capacidad contributiva", IEF, Madrid, 1980.

MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, La unidad familiar y la acumulación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 35, 1981, págs. 119 a 127.

MUÑOZ BERGER, Carmen, El tratamiento de la unidad familiar en el impuesto sobre la renta, Crón.Trib., núm. 28, 1979, págs. 113 a 115.

MUSGRAVE, Richard A., Teoría de la Hacienda Pública, traducción por J.M. Lozano Irueste, Aguilar, Madrid, 1969.

MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE, Peggy B., Hacienda Pública teórica y aplicada; traducción de la 3ª ed. en lengua inglesa por J.M. Lozano Irueste, IEF, Madrid, 1981.

MUTEN, Leif, La evolución del impuesto sobre la renta a partir de la primera guerra mundial, HPE, núm. 30, 1974, págs. 424 a 468.

NAHARRO MORA, José Maria, La Contribución sobre la Renta: sus

repercusiones en el proceso económico y tributario nacional, RDFHP, núm. 17, marzo 1955, págs. 23 a 43.

NAPOLITANO, Luigi, I soggetti passivi dell'Imposta di famiglia, La Giustizia Tributaria e le Imposte Dirette, 1953, págs. 350 a 355.

- L'Oggetto dell'Imposta di Famiglia. Profili costituzionale, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1965, núm. 2, págs. 285 a 328.

NAVAS, Rafael, Los gastos tributarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas REDF, núm. 22, abril-junio 1979, págs. 303 a 310.

NAWIASKY, Hans, Allgemeine Rechtslehre als System der Rechtlichen Grundbegriffe, traducción al castellano de la 2ª ed. en lengua alemana, por José Zafra Valverde, "Teoría general del Derecho", Ediciones Rialp, Madrid, 1962.

NEUMARK, Fritz, Wirtschaft und Finanzprobleme des Interventionsstaates; traducción al castellano por José María Martín Oviedo, "Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista, Ed.Der.Fin., Madrid, 1963.

- Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tubinga, 1970; traducción al castellano por José Zamit Ferrer, "Principios de la Imposición", IEF, Madrid, 1974.

- Rapport du Comité Fiscal et Financier ("Informe Neumark"), Communauté Economique Européenne, 1962; tra

ducción castellana, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965.

NOBILE, G.A., L'Imposta di famiglia e la sua applicazione, 3ª ed., Jovene, Nápoles, 1954.

OGEA MARTINEZ-OROZCO, Modesto, Consideraciones sobre el Porqué y el Cómo de las reformas fiscales, en "XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero", Ed.Der.Fin., Madrid, 1978, págs. 345 a 361.

OLDMAN, Oliver y McINTYRE, Michael J., Taxation of the Family a Comprehensive and simplified Income Tax, Harvard Law Review, vol. 20, 1977, núm. 8; traducción al castellano por J.A. Parejo Gámir, "Imposición de la familia en un impuesto sobre la renta extensivo y simplificado", Crón.Trib., núm. 44, 1983, págs. 199 a 235.

OLDMAN, Oliver y TEMPLE, Ralph, Etude comparée de l'imposition des personnes mariées, Rev.Sc.Fin., 1959, núm. 4, págs. 551 a 574.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES (Comité des Affaires Fiscales), La situation des unités familiales au regard de l'impôt et des transferts sociaux dans les pays membres de l'OCDE, OCDE, París, 1977.

PALAO TABOADA, Carlos, El fraude a la ley en Derecho tributario, RDFHP, núm. 63, mayo-junio 1966, págs. 677 a 695.

- La retención a cuenta, RDFHP, núm. 74, marzo-abril

1968, págs. 257 a 299.

- La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria, HPE, núm. 9, 1971, págs. 35 a 72.

- Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en "Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro", Tecnos, Madrid, 1976, vol. II, págs. 375 a 426.

- La elusión fiscal mediante Sociedades. Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977, Civitas REDF, núms. 15-16, 1977, págs. 775-790.

- Ordenanza Tributaria Alemana, traducida y anotada por C. Palao, IEF, Madrid, 1980.

- El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta, Civitas REDF, núm. 29, enero-marzo 1981, págs. 5 a 42.

PALAO TABOADA, C., FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., y MARTIN QUERALT, J., Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1983.

PARAMIO FERNANDEZ, Javier, Clasificación de los sistemas de imposición sobre la renta: la imposición personal en España, HPE, núm. 30, 1974, págs. 13 a 34.

PARLATO, Andrea, Il responsabile d'imposta, Giuffrè, Milán, 1963.

PASTOR RIDRUEJO, Luis, La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil, en "Estudios de Derecho tributario", IEF, Madrid, 1979, vol.I, págs. 539 a 574.

PAULICK, Heinz, La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario, en la traducción castellana de la "Ordenanza Tributaria Alemana", (estudio preliminar), IEF, Madrid, 1980, págs. 33 a 53.

PECHMAN, Joseph A., Taxation of Family Income, en "Tax Revision Compendium. Broadening the Tax Base", House Ways and Means Committee, Washington, 1959, págs. 473 a 539.

PECHMAN, J.A., y BREAK, G.F., Federal Tax Reform. The impossible Dream?, Studies of Government Finance, The Brookings Institution, Washington, 1975.

PEÑA ALVAREZ, Fernando, Limitaciones a la regulación fiscal de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas REDF, núm. 36, octubre-diciembre 1982, págs. 593 a 604.

- La familia en el Impuesto sobre la Renta: cuestiones y consideraciones, Crón.Trib., núm. 44, 1983, págs. 185 a 191.

- La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tesis doctoral, inédita, Facultad de C.C.E.E., Universidad Complutense, Madrid.

PEÑA VELASCO, Gaspar de la, Consideraciones en torno a la no-
ción de "incremento patrimonial" en el IRPF, Civitas
REDF, núm. 32, octubre-diciembre 1981, págs.575 a 595.

- Innovaciones introducidas por el Reglamento del
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en ma-
teria de deducciones de la cuota, Crón.Trib., núm. 40,
1982, págs. 119 a 137.

- La deducción "a forfait" por gastos personales
en el IRPF, Civitas REDF, núm. 33, enero-marzo 1982,
págs. 123 a 142.

- El elemento subjetivo de la deducción "a forfait"
por gastos personales en el IRPF, Crón.Trib., núm. 48,
1984, págs. 273 a 287.

PEREZ DE AYALA, José Luis, Derecho tributario, I, Ed.Der.Fin.,
Madrid, 1968.

- Potestad de imposición y relación tributaria (II):
Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y
su revisión en la moderna doctrina, RDFHP, núm. 86,
1970, págs. 137 a 194.

- Las ficciones en el Derecho tributario, Ed.Der.
Fin., Madrid, 1970.

- Estudio preliminar a la obra de E. González Gar-
cía, "Introducción al estudio del Derecho presupuesta-
rio", Ed.Der.Fin., Madrid, 1973, págs. XIII y ss.

- Nuevos argumentos para la rehabilitación de la
"renta consumida" como índice de capacidad contributi-
va, RDFHP, núm. 128, marzo-abril 1977, págs.395 a 408.

- Las cargas públicas: principios para su distribución, HPE, núm. 59, págs. 87 a 112.

- Explicación de la técnica de los impuestos, Eder-sa, Madrid, 1981.

PEREZ DE AYALA, J.L., y GONZALEZ GARCIA, E., Curso de Derecho tributario, t.I, Edersa, Madrid, 2ª ed., 1978; 3ª ed., 1983.

PEREZ CRISTOBAL, Jesús, Rendimientos imputables en viviendas utilizadas por sus propietarios o usufructuarios, Crón. Trib., núm. 38, 1981, págs. 129 a 141.

PEREZ ROYO, Fernando, Infracciones y sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1972.

- El pago de la deuda tributaria por un tercero, Civitas REDF, núm. 2, abril-junio 1974, págs. 223 a 233.

PEREZ ROYO, Ignacio, La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tesis de licenciatura, inédita, Universidad de Sevilla.

PERRONE, Leonardo, Il cumulo dei redditi, il principio della capacità contributiva e la progressività del sistema tributario, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1977, núm.2, II, págs 113 a 149; traducción al castellano de G. Casado, J. Herrero y J.A. Víboras, "La acumulación de rentas, el principio de capacidad contributiva y la progresividad del sistema tributario, Crón.Trib., núm. 42, 1982,

págs. 227 a 238.

PIETRANTONIO, L., Sulla illegittimità costituzionale del cumulo dei redditi, Im.Dir.Er., 1975, II, págs. 257 a 265.

PONT MESTRES, Magín, Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2ª ed., Civitas, Madrid, 181.

PRAENA REQUENA, Antonia, Aplicación del principio de solidaridad tributaria, Crón.Trib., núm.1, 1972, págs. 165 a 179.

PROVINI, Giovanni, L'Imposta di famiglia, 4ª ed., Cedam, Padua, 1965.

- Il cumulo e la diversificazione dei redditi, Boll. Trib. d'Inf., 1976, págs. 1401 a 1404.

PUGLIESE, Mario, Istituzioni di Diritto finanziario, Cedam, Padua, 1937.

PUOTI, Giovanni, Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito (A proposito di una recente opera sulla progettazione giuridica del reddito), Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1976, núm. 2, págs. 271 a 184

RAMALLO MASSANET, Juan, Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny, Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 46,

1973, págs. 7 a 102.

- Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, Civitas REDF, núm. 20, octubre-diciembre 1978, págs. 605 a 650.

- La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español, Civitas REDF, núm. 29, enero-marzo 1981, págs. 43 a 74.

REUTERSWARD, Erik., Ponencia general al Congreso de la IFA de 1972, (primer tema), en Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LVIIa, Rotterdam, 1972, págs. I/1 y ss.

REVISTA DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONOMICOS, núm. 4, 1981, mpnográfico sobre "Sistema fiscal y familia.

RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro, La sucesión en las relaciones tributarias, RDFHP, núm. 57, 1965, págs. 23 a 35.

- Introducción al estudio del Derecho financiero, IEF, Madrid, 1976.

- La reforma fiscal, Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 53, 1978, págs. 25 a 51.

- Lecturas sobre sistema tributario español, Univ. Autónoma, Madrid, 1979.

RODRIGUEZ MIRANDA, S., y SEMPERE RODRIGUEZ, Fernando, Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio, Ediciones del Foro, Madrid, 1980.

RODRIGUEZ PEREZ, Hermenegildo, Sobre la familia y la Contribución sobre la Renta, Impuestos de la Hacienda Pública, núm. 107, abril 1952, págs. 254 a 256.

- Contribución General sobre la Renta, RDFHP, núm. 41, marzo 1961, págs. 513 a 514.

- La familia y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RDFHP, núm. 162, noviembre-diciembre 1982, págs. 1477 a 1492.

- Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Edersa, Madrid, 3ª ed., 1980; 4ª ed., 1982.

RODRIGUEZ SAINZ, Alfonso, La deducción fija de 10.000 pesetas por gastos personales, Rev. La Ley, núm. 947, de 29 de mayo de 1984, pág. 1.

ROMANI BIESCAS, Arturo, Sujetos pasivos y responsables tributarios, IEF, (Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria), Madrid, 1975.

RUBIÑOS TEJADA, Antonio, Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, Madrid, 1980.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Organización política y Derecho financiero, en "Hacienda y Derecho", t.I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, (2ª reimpresión), págs. 119 y ss.

- Un arquetipo de Derecho tributario, en "Hacienda y Derecho", t.II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 217 y ss.

- Estructura jurídica del sistema tributario, en "Hacienda y Derecho", t.II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 251 y ss.

- Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español, en "Hacienda y Derecho", t.III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 147 y ss.

- Teoría jurídica de la exención tributaria, en "Hacienda y Derecho", t.III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 y ss.

- El nacimiento de la obligación tributaria, en "Hacienda y Derecho", t.IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 3 y ss.

- Concepto del hecho imponible, en "Hacienda y Derecho", t.IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 257 y ss.

- Fundamento del hecho imponible, en "Hacienda y Derecho", t.IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 421 y ss.

- Naturaleza del hecho imponible, en "Hacienda y Derecho", t.IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 565 y ss.

- La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en "Hacienda y Derecho", t.IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, págs. 315 y ss.

- La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad, en "Hacienda y Derecho", t.VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 287 y ss.

- Sistema de Derecho financiero, t.I, vol.1º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

- Lecciones de Derecho Financiero, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 2ª ed., Madrid, 1982.

SANCHEZ PINILLA, Federico, Los Impuestos en España, Ministerio de Hacienda, 8ª ed., rev. por F. Sánchez Pinilla, Madrid, 1980.

- Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Empresa, Madrid, 1982.

SANCHEZ PIÑOL, Daniel, y GARCIA LOPEZ ARENOSA, Francisco, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1967.

SANCHEZ SERRANO, Luis, La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977.

- Algunos aspectos formales de la unidad familiar, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 433 a 450.

SANCHO REBULLIDA, Francisco de Asís, La patria potestad, en "El nuevo régimen tributario de la familia", II, Civitas, Madrid, 1982, págs. 93 a 120.

SCHMOLDERS, G., Teoría general del Impuesto, Ed.Der.Fin., Madrid, 1962.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID,

Director, F. SAINZ DE BUJANDA, Notas de Derecho financiero, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, t.I, vol. 2º, 1976, vol. 3º, 1975.

SERRANO TRIANA, Adolfo, La protección familiar en la perspectiva del Derecho Público, Rev. de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 66, 1982, págs. 28 a 49.

SEVILLA SEGURA, José, ¿Qué reforma fiscal?, en "Estudios y programación", Confederación Española de Cajas de Ahorro, Madrid, 1978, págs. 9 y ss.; recogido por A. Rodríguez Bereijo en "Lecturas sobre sistema tributario español, Univ, Autónoma, Madrid, 1979, págs.105 a 123.

SIMON ACOSTA, Eugenio, y CARRETERO PEREZ, Adolfo, Curso de introducción al sistema impositivo estatal, CEURA, Madrid, 1981.

SOLER ROCH, Maria Teresa, Transmisión "mortis causa" de sanciones en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Crón.Trib., núm. 7, 1973, págs. 165 a 174.

- Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1974.

- Notas sobre la incidencia de la Ley 14/1972, de 2 de mayo, en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas REDF, núm. 8, octubre-diciembre 1975, págs. 795 a 805.

- La unidad contribuyente en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, Civitas REDF, núms. 15-16, julio-diciembre 1977, págs. 523 a 553.

- Notas sobre la configuración de obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas REDF, núm. 25, enero-marzo 1980, págs. 5 a 50.

SOTO GUINDA, Joaquín, El impuesto sobre la renta y las deducciones personales: introducción a un estudio de W.J. Turnier, Crón.Trib., núm. 45, 1983, págs. 223 a 226.

STAMPA, Leopoldo, Notas sobre la interpretación jurídica de la renta, RDFHP, núm. 149, septiembre-octubre 1980, págs. 1121 a 1157.

- Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta, Edersa, Madrid, 1980.

- La legalidad y la unidad familiar en el Impuesto español sobre la Renta, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 399 a 411.

STEFANI, Giorgio, Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva, Boll.Trib. d'Inf., 1976, págs. 1637 a 1642.

SURREY, Stanley s., Federal Taxation of the Family. The Revenue Act of 1948, Harvard Law Review, vol. 61, 1947-48,

págs. 1097 a 1164.

TEJERIZO LOPEZ, José Manuel, La causa de los tributos, HPE, núm. 64, 1980, págs. 193 a 223.

- El concepto de unidad familiar: algunas ideas generales, en "Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1980", Edersa, Madrid, 1981, págs. 499 a 506.

TESORO, Giorgio, Il principio della "solidarietà" tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, Rivista di Diritto Pubblico, 1937, vol.I, págs. 229 a 238.

- Principi di Diritto tributario, Macri, Bari, 1938.

THORSON, Douglas Y., An analysis of the sources of continued controversy over the tax treatment of family income, National Tax Journal, vol. XVIII, núm. 2, junio 1965, págs. 113 a 132.

TIPKE, Klaus, Steuerrecht. Ein Systematischer Grundriss, Otto Schmidt, 9ª ed., Colonia 1983.

TIPKE, Klaus, y KRUSE, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung: Finanz Gerichtsordnung, Otto Schmidt, 11ª ed., Colonia, 1983.

TOURET, Denis, Contre l'impôt sur le revenu. Pour l'impôt différencié et progressif sur la dépense, Rev.Sc.Fin., 1977, págs. 871 a 897.

TURNIER, William J., Valoración de las deducciones personales

a efectos del impuesto personal sobre la renta.- El Ideal, Crón.Trib., núm.45, 1983, págs. 227 a 253.

URIARTE Y ZULUETA, M.Mª, Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio, HPE, núm. 2, 1970, págs. 99 y ss.

VANGEROW, Zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.1.1957, Steuer und Wirtschaft, 1957, págs. 259 a 270.

VANONI, Ezio, Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario, Riv.Dir.Fin. Sc.Fin., 1941, núm.1, II, págs. 1 a 12.

- Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, Giuffrè, Milán, 1961; traducción castellana y estudio introductorio de J. Martín Queralt, con prólogo de F. Vicente-Arche, "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", IEF, Madrid, 1973.

VARIOS, Medidas urgentes de reforma fiscal, IEF, Madrid, 1977.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, Configuración jurídica de la obligación tributaria, RDFHP, núm. 25, marzo 1957, págs. 7 a 40.

- Consideraciones sobre el hecho imponible, RDFHP, núm. 39, 1960, págs. 529 a 594.

- Notas a la traducción de la obra de A. Berliri, "Principios de Derecho tributario, vol.I, Ed.Der.Fin., Madrid, 1964.

- Elementos cuantitativos de la obligación tributaria, RDFHP, núm. 60, diciembre 1965, págs.923 a 973.

VIEHWEG, Theodor, Topik und Jurisprudenz, C.H. Beck, Munich, 1963; traducción al castellano por L. Díez-Picazo, "Tópica y Jurisprudencia, Taurus, Madrid, 1964.

VILLANUEVA SEGURA, Salvador, Medidas urgentes de reforma fiscal. Aspectos fundamentales, Crón.Trib., núm.14, 1978, págs. 17 a 38.

VOGEL, Klaus, L'Influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca; traducción al italiano de A. Fantozzi, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1968, núm.1, págs 3 a 23.

- Berücksichtigung von Unterhaltspflichten in Einkommensteuerrecht, DStR, 1977, págs. 31 a 41.

WOLKERSDORF, Lorenz, Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik. Motive und Lösungsversuche, Finanz-Archiv, N.F., vol. 18, 1957-58, págs. 81 a 96.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, La familia ante el ordenamiento tributario, RDFHP, núm. 123, 1976, págs. 503 a 561.

ZINGALI, Gaetano, Solidarietà formale dell'obbligazione tributaria?, Arch.Fin., 1950, págs. 348 a 358.

- La famiglia nella Costituzione e nella Riforma tributaria, Dir.Prat.Trib., 1971, núm. 5, págs. 701 a 719.

ZOBOLI, Giancarlo, L'Imposta sul reddito delle Persone Fisiche, Dir.Prat.Trib., 1973, núm. 5, págs. 917 a 940.

ZORZI, Antonio Giangorgio, Ma il cumulo dei redditi è davvero illegittimo?, Giur.Cost., 1976, fasc. 12, págs. 2207 a 2222.

INDICE SISTEMATICO

Introducción.....	5
-------------------	---

PRIMERA PARTE

LA UNIDAD FAMILIAR EN LA IMPOSICION SOBRE LA RENTA

CAPITULO I. CONCEPTO Y ALTERNATIVAS DE CONFIGURACION DE LA UNIDAD FAMILIAR

1. Concepto de unidad familiar.....	26
A.- Introducción.....	26
B.- Sentido estricto.....	27
a) Unidad familiar como modalidad de unidad contri- buyente.....	27
b) Unidad contribuyente familiar y tributación con- junta: proximidad y distinción.....	29
c) Aspecto económico y significado jurídico: breve referencia al principio de capacidad contributiva.	32
C.- Sentido amplio.....	36
a) Unidad familiar como modo abreviado de referen- cia al problema del tratamiento tributario de la familia.....	36
b) Aspectos y problemas que deben diferenciarse...	38
c) Impuestos en los que el problema se plantea....	42
a') Impuestos personales.....	42
b') Relaciones familiares e impuestos subjeti- vos: delimitación respecto al tema objeto de estudio.....	46
2. El tratamiento tributario de la familia: diversos sis- temas.....	50
A.- Planteamiento.....	50
B.- Sistemas de tratamiento fiscal de las rentas fami- liares.....	52

a) Alternativa básica: imposición separada "versus" imposición conjunta.....	52
b) Delimitación de ambas alternativas.....	54
c) Fundamento de los dos sistemas.....	62
d) Consideraciones finales. Evolución hacia una <u>im</u> posición separada.....	69
C.- Métodos de imposición sobre la renta acumulada....	74
a) Clasificación fundamental de estos métodos y comparación entre ellos.....	74
b) La técnica de las desgravaciones en el método unitario.....	76
c) Los métodos "per capita": sus modalidades.....	83
D.- Problemas derivados del trabajo de la mujer casada.	93
a) Situación respecto a la mujer soltera.....	94
b) Comparación con los matrimonios en que sólo tra <u>ba</u> ja un cónyuge.....	96
E.- Problemas relacionados con la definición de la <u>uni</u> dad familiar.....	99
a) Tributación de los hijos.....	102
b) Otras relaciones familiares y de hecho.....	106
F.- Unidad familiar y modalidades de asunción de la titularidad pasiva de la relación jurídica tributaria.....	109
3. Derecho comparado.....	115
A.- Francia.....	117
a) La imposición sobre la renta.....	117
b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Impôt sur le Revenu"): la imposición "par foyer" y el "quotient familial".....	119
B.- Bélgica.....	128
a) La imposición sobre la renta.....	128
b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Impôt des Personnes Physiques"): la <u>im</u>	

posición "par foyer". Sus excepciones.....	130
C.- Holanda.....	139
a) La imposición sobre la renta.....	139
b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Inkomstenbelasting"): la acumulación y sus excepciones.....	141
D.- Gran Bretaña.....	145
a) La imposición sobre la renta.....	145
b) La "Income Tax". Imposición conjunta: su evolución.....	147
E.- Italia.....	153
a) La imposición sobre la renta.....	153
b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Imposta sul reddito delle Persone Fisiche").....	154
a') Sistema anterior: la acumulación de rentas ("cumulo dei redditi") y su inconstitucionalidad.....	155
b') Sistema vigente: la imposición separada ("tassazione separata").....	160
F.- Alemania.....	162
a) La imposición sobre la renta.....	162
b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Einkommensteuer"). Imposición de las rentas familiares. Su evolución.....	163
G.- Estados Unidos. Origen y evolución del "splitting" .	169
4. Conclusiones.....	174
5. Notas.....	184

SEGUNDA PARTE

LA UNIDAD FAMILIAR EN EL IMPUESTO ESPAÑOL

SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

CAPITULO II. ANTECEDENTES Y MANIFESTACION INICIAL DE LA FIGURA DE LA UNIDAD FAMILIAR. LA REFORMA DE 1978.

1. Planteamiento: delimitación del objeto.....	242
2. Primera etapa: acumulación en la persona de uno de los cónyuges.....	244
A.- En los precedentes de un impuesto personal sobre la renta.....	245
a) Contribución Extraordinaria de Guerra de 1810..	245
b) El Impuesto de Cédulas Personales.....	247
B.- En los proyectos de un Impuesto personal sobre la renta.....	249
C.- En los Impuestos sobre la Renta.....	256
a) Exposición cronológica.....	256
a') La Contribución General sobre la Renta y sus modificaciones.....	256
b') El Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.....	259
b) Exposición sistemática.....	260
a') Supuestos de acumulación.....	260
a") En la sociedad conyugal.....	261
b") Relaciones paterno-filiales.....	269
b') Sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en los supuestos de acumulación...	272
3. Segunda etapa: acumulación en la unidad familiar. Manifestación inicial de esta figura.....	277
A.- La Reforma de 1978.....	277
B.- Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	280
a) Examen del Proyecto.....	280
b) Tramitación parlamentaria: modificaciones.....	287
c) Juicio valorativo.....	294
4. Conclusiones.....	297

5. Notas.....	303
---------------	-----

CAPITULO III. IDENTIFICACION DE LA UNIDAD FAMILIAR.

1. Preliminar: fuentes normativas.....	330
A.- Normas con rango de ley.....	330
B.- Normas reglamentarias.....	333
2. Concepto jurídico legal.....	339
A.- Identificación legal de la unidad familiar.....	339
a) Pluralidad de efectos de la unidad familiar y diversas caracterizaciones de la misma.....	339
b) La unidad familiar y la subjetividad de la obligación tributaria.....	344
a') La <u>identificación</u> de la unidad familiar como un conjunto de sujetos pasivos. Ob- servaciones críticas.....	345
b') La <u>eventual</u> consideración de la unidad fa- miliar como un supuesto de plurisubjetivi- dad tributaria. Subjetividad y solidaridad	351
B.- Noción jurídico legal de la unidad familiar.....	355
a) El punto de partida: la persona física.....	355
b) La unidad familiar como parte integradora del elemento subjetivo del hecho imponible. Su in- cidencia en la configuración del elemento ob- jetivo del presupuesto de hecho.....	357
c) La unidad familiar como punto de referencia de situaciones jurídicas subjetivas.....	365
a') Consideraciones sistemáticas: relación ju- rídica tributaria, obligación tributaria y unidad familiar.....	367
b') La unidad familiar como un régimen especí- fico de la obligación tributaria.....	371
b') Incidencia de la unidad familiar en la configuración de la relación jurídica tri	

butaria.....	375
3. Configuración subjetiva de la unidad familiar.....	379
A.- Ideas preliminares.....	379
a) La unidad familiar como realidad jurídica tri	
butaria.....	379
b) Las dudas entre los conceptos económicos y ju	
rídico privados.....	380
B.- Modalidades de unidad familiar.....	383
a) Precisiones conceptuales.....	383
b) Descripción de las diversas modalidades. Inci	
dencia de la reforma del Derecho de familia...	386
a') Unidad familiar integrada por ambos cónyu	
ges.....	386
b') Unidad familiar integrada por un solo cón	
yuge.....	396
c') Unidad familiar integrada por el padre o	
madre solteros.....	401
c') Unidad familiar integrada por los herma-	
nos sometidos a tutela.....	404
c) Caracter taxativo de la enumeración legal y	
singularidad en la pertenencia.....	408
C.- Vicisitudes de la unidad familiar.....	412
4. La dualidad obligación personal-obligación real de	
contribuir y unidad familiar.....	416
A.- Preliminar: la obligación real de contribuir, al	
gunas cuestiones.....	416
a) Concepto.....	416
b) Origen.....	418
c) Naturaleza jurídica.....	421
a') Polémica respecto a la "tradicional" obli	
gación real prevista como régimen unita-	
rio para los no residentes.....	422
b') Incidencia del nuevo régimen de tributa-	
ción de las rentas obtenidas sin mediación	

de establecimiento permanente.....	429
c') Identidad entre la obligación real previs <u>ta</u> ta en la Ley del Impuesto y la obtención de rentas de rentas por personas físicas a través de establecimiento permanente. Su caracterización como impuesto personal.	433
B.- El problema de la relación unidad familiar obli <u>gación</u> gación real de contribuir.....	436
a) Planteamiento.....	436
b) Rechazo de esta relación y exclusiva vincula <u>ción</u> ción de la unidad familiar a la obligación personal de contribuir.....	438
5. Conclusiones.....	444
6. Notas.....	456
CAPITULO IV. NATURALEZA JURIDICA DE LA UNIDAD FAMILIAR	
1. La pretendida subjetividad tributaria de la unidad familiar.....	503
. A.- Planteamiento.....	503
B.- El problema de la falta de personalidad jurídica de la unidad familiar. La unidad familiar y los sujetos de derecho.....	506
a) Introduucción.....	506
b) La atribución de subjetividad a la unidad fa <u>miliar</u> miliar desde la afirmación de una capacidad tributaria especial.....	507
c) Negación de la tesis anterior: la unicidad del concepto de capacidad jurídica.....	511
d) La categoría del sujeto de derecho: Irreducti <u>bi</u> bilidad de la unidad familiar.....	514
C.- La supuesta inclusión de la unidad familiar en el artículo 33 de la Ley General Tributaria.....	519
a) Planteamiento.....	519

b) Examen de la fórmula legal. Especial referencia a la "unidad económica".....	521
c) La no "susceptibilidad de imposición" de la unidad familiar. Referencia a la <u>sociedad con yugal</u>	523
d) Cumplimiento y responsabilidad de la <u>obligación tributaria</u>	524
D.- Conclusión. Esterilidad de la configuración de la unidad familiar como sujeto pasivo. Conceptos económicos y conceptos jurídicos.....	528
2. La unidad familiar como un supuesto de solidaridad tributaria.....	535
A.- Planteamiento.....	535
B.- Irreductibilidad de esta figura a la Ley General tributaria.....	536
a) La unidad familiar como un supuesto de <u>solidaridad</u> del artículo 34 de la Ley General <u>Tributaria</u>	536
a') Ideas preliminares.....	536
b') Análisis del precepto.....	540
c') La tesis de la realización conjunta del hecho imponible por los miembros de la <u>unidad familiar</u> . Consideración crítica.....	544
b) Referencia a la responsabilidad solidaria.....	546
c) Conclusión: necesidad de un nuevo <u>planteamiento</u> de la solidaridad tributaria.....	548
C.- La unidad familiar como un supuesto especial de solidaridad tributaria.....	550
a) Planteamiento.....	550
b) Concepto de solidaridad tributaria.....	551
c) Naturaleza jurídica de la obligación solidaria	557
d) Supuestos de solidaridad tributaria: la <u>unidad familiar</u>	560
3. Conclusiones.....	564

4. Notas.....	569
---------------	-----

CAPITULO V. FUNDAMENTO DE LA UNIDAD FAMILIAR.

1. Fundamento de la unidad familiar como unidad contri- buyente.....	601
A.- Fundamento jurídico.....	602
a) El principio de capacidad contributiva.....	602
a') Significado del principio y su relación con la unidad familiar.....	603
b') La capacidad contributiva como atributo del individuo y la unidad familiar. Ob- servaciones críticas.....	613
b) El principio de igualdad. Su insuficiencia pa- ra justificar la unidad familiar.....	618
B.- Fundamento extrajurídico.....	623
a) La existencia de economías de escala.....	624
b) La unidad familiar como medida contra el fraude.....	626
2. Fundamento del régimen de la unidad familiar.....	632
A.- La unidad familiar como fórmula de garantía del crédito tributario.....	632
B.- Otras razones.....	634
a) Ventajas de la unidad familiar desde el pun- to de vista administrativo.....	635
b) Ventajas de la unidad familiar desde el pun- to de vista recaudatorio.....	635
3. El problema de la inconstitucionalidad de la unidad familiar. Una referencia.....	639
4. Conclusiones.....	644

5. Notas.....	650
---------------	-----

CAPITULO VI. REGIMEN DE LA UNIDAD FAMILIAR.

1. Nacimiento de la obligación tributaria: el hecho imponible. Configuración legal y significación jurídica	675
A.- Elemento objetivo.....	675
a) Aspecto material.....	676
a') El concepto de "renta".....	676
b') Significado del término "obtención".....	681
b) Aspecto espacial.....	687
c) Aspecto temporal: periodo impositivo "normal" y periodos impositivos "cortos".....	701
a') Interpretación del texto legal.....	701
b') El texto reglamentario. La cuestión de su ilegalidad en este punto.....	708
c') Especial referencia a una laguna legal....	713
d) Aspecto cuantitativo.....	721
B.- Elemento subjetivo.....	729
C.- Algunas conclusiones. Precisión acerca de la pluralidad de hechos imposables. La "obtención de renta negativa" y su especial significado en la unidad familiar.....	732
2. Sujeto pasivo.....	737
A.- Asunción de la posición deudora por los miembros de la unidad familiar. Diversas interpretaciones y postura adoptada: exclusiva sujeción al Impuesto de los miembros de la unidad familiar que obtengan renta.....	737
B.- La denominación contribuyente y sujeto pasivo en la terminología de la Ley: una referencia.....	741
3. La deuda tributaria: determinación de su cuantía.....	745

A.- Normas de determinación de la base imponible en relación con la unidad familiar. Norma general y normas particulares.....	745
a) Acumulación de rentas.....	745
a') Ambito subjetivo. Especial referencia a la irrelevancia del régimen económico matrimonial.....	746
b') Ambito objetivo. Especial referencia a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y a la acumulación de incrementos y disminuciones patrimoniales.	749
b) Rendimientos del trabajo: la no consideración como gasto de determinados conceptos.....	755
c) Rendimientos del capital: renta imputada de inmuebles urbanos. Viviendas desocupadas.....	760
d) Rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas.....	765
a') Pagos entre miembros de unidad familiar: su consideración como norma general del régimen de unidad familiar y como norma específicamente aplicable a esta clase de rendimientos. Su consideración en el nuevo régimen de estimación objetiva singular.....	765
b') Referencia a determinados gastos remuneratorios de servicios personales.....	771
e) Incrementos y disminuciones patrimoniales.....	773
a') El consumo efectuado por los miembros de la unidad familiar.....	774
b') Disolución de la sociedad de gananciales..	775
c') Alimentos entre cónyuges: consideración crítica. Insuficiencia legal e incorrección reglamentaria: la vía de los gastos excepcionales no suntuarios.....	780
f) Otros aspectos de la base imponible en relación con la unidad familiar.....	787
a') Determinación de la base imponible en pe-	

riodo inferior al año.....	788
b') Límites de aplicación del régimen de esti-	
mación objetiva singular.....	789
c') Imputación temporal de ingresos y gastos..	793
d') Compensación de pérdidas.....	798
B.- La base imponible acumulada y la aplicación de	
la tarifa progresiva. Límite de la cuota íntegra.	803
C.- Deducciones de la cuota.....	806
a) Consideraciones generales.....	806
b) Deducción general. Su incremento en función de	
la acumulación.....	811
c) Deducciones familiares.....	818
a') Por matrimonio.....	818
b') Por hijos.....	820
c') Régimen transitorio para familias numero-	
sas de honor.....	826
d') Por invalidez.....	828
e') Por miembro de la unidad familiar de se-	
tenta o más años.....	836
f') Por ascendientes.....	837
d) Deducción por gastos generales.....	839
a') Consideración general. Planteamiento. Ori-	
gen del precepto.....	839
b') La deducción "a forfait". La cuestión en	
la doctrina y en la jurisprudencia. Postu-	
ra adoptada.....	845
c') Los gastos excepcionales no suntuarios....	857
e) Determinación de circunstancias familiares y	
cuantía de las deducciones en periodo imposi-	
tivo inferior al año.....	862
4. Extinción de la obligación tributaria.....	865
A.- Planteamiento.....	865
B.- La obligación de pago en el supuesto de unidad fa-	
miliar. La responsabilidad solidaria de los suje-	

tos que la integran. Observaciones críticas.....	866
C.- La responsabilidad de los herederos y legatarios.	870
5. La declaración tributaria.....	878
A.- El deber de declarar.....	878
a) Presupuesto de hecho del deber de declarar....	880
b) Titularidad del deber de declarar.....	882
c) Objeto del deber de declarar.....	884
d) Diversas modalidades de cumplimiento.....	885
a') Declaración única suscrita por ambos <u>cónyu</u> ges.....	885
b') Declaración única suscrita por uno solo de los <u>cónyuges</u>	886
c') Declaraciones separadas.....	887
e) Imposibilidad de hecho de suscribir la declara <u>ci</u> ción única.....	889
B.- La declaración simplificada.....	891
6. Referencia a otras obligaciones en relación con la unidad familiar.....	893
A.- Obligaciones a cuenta.....	893
a) Las retenciones: determinación de su cuantía..	894
b) Los fraccionamientos de pago: la solidaridad de los miembros de la unidad familiar.....	899
B.- Obligaciones accesorias.....	901
a) Consideración general. La solidaridad de los miembros de la unidad familiar y su excepción: sanción por la ausencia de un <u>cónyuge</u> en la firma de la declaración única.....	901
b) Especial referencia a la solidaridad en las sanciones.....	905
c) Especial referencia al recargo en caso de de- claraciones separadas.....	908
C.- Obligaciones extratributarias: el prorrateo entre	

los miembros de la unidad familiar.....	910
7. Otras cuestiones derivadas de la unidad familiar.	
Planteamiento de una problemática.....	914
8. Conclusiones.....	917
9. Notas.....	925
CONCLUSIONES GENERALES.....	982
BIBLIOGRAFIA UTILIZADA.....	999
INDICE SISTEMATICO.....	1049